نحو نظرية اقتصادية عامة
في التهرب الضريبي

دكتور
أحمد جمال الدين موسى

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة
كلية الحقوق - جامعة المنصورة

١٩٩٥

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمـــــــــــــة

نال موضوع التهرب الضريبى اهتماما نظريا متزايدا منذ أوائل السبعينات. ويعود هذا الاهتمام للأهمية التى أصبح التهرب يمثلها من الناحية الكمية لارتباطه باتساع ظاهرة الاقتصاد التحتى underground economy أو الاقتصاد الأسود black economy أو القطاع الاقتصادى غير المنظم informal sector والذى لا يقل حجمه فى البلاد الصناعية عن ١٠% من الناتج القومى الإجمالي ويزيد عن ذلك بكثير فى معظم دول العالم الثالث. كما ترجع أهمية موضوع التهرب الضريبى لكونه يؤدى عمليا للتقليل من فعالية السياسات المالية التى تنتهجها الحكومات بغرض رفع معدل النمو وتحسين توزيع الدخول. فالأهداف التى ترسمها النظريات الرئيسية فى الضرائب والنفقات العامة للسياسات الحكومية لا يمكن تحقيقها عمليا إذا انتشر التهرب الضريبى فى المجتمع وأصبح القاعدة وليس الاستثناء. وقد برزت أهمية مسألة التهرب الضريبى أيضا مع تفاقم ظاهرة العجز فى ميزانية الدولة فى المجتمعات المعاصرة على اختلاف نظمها السياسية ودرجات نموها الاقتصادى.

وقد ظهرت أولى النماذج النظرية للتهرب فى أوائل السبعينات ثم توالى العديد منها فى العقدين الماضيين وهى تضع العلاقة بين الممول والدولة فى إطار عقابى. فالممول يرغب دائما فى التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه ولا يمنعه من ذلك سوى الخوف من أن يتم اكتشاف أمر تهربه وعقابه ماليا أو بدنيا بواسطة الحكومة. ومن مقتضى هذا الاتجاه أنه لا يوجد التزام ذاتى من الممول نحو المشاركة فى تحمل الأعباء العامة، وأن الممول سوف ينتهز أية فرصة تسنح له للتهرب من الضريبة متى اعتقد أنه

سوف يكون فى مأمن من اكتشاف أمره، وأن معدل التهرب الضريبى سوف يتزايد مع أهمية الدين الضريبى ومع ارتفاع سعر الضريبة.

غير أن دراسات تطبيقية وتجريبية عديدة شككت فى صحة انطباق هذا الاتجاه العام للأدب الاقتصادى النظرى فى مجال التهرب الضريبى. فسلوك الكثير من الممولين ليس تعظيميا تمليه دوافع الأثرة وحدها ولكنه يتأثر بعوامل عديدة غير قابلة للحصر البسيط من أبرزها إحساسه الذاتى بالعدالة والمساواة فى المعاملة الضريبية بينه وبين غيره من المواطنين فى المجتمع الذى يعيش فيه، ومدى تقديره للعائد الذى يحصل عليه من وراء مساهمته الضريبية فى شكل نفقات عامة حقيقية وتحويلية، ومدى أهمية احتفاظه بنقاء سمعته، وطبيعة الأوضاع الاقتصادية الهيكلية والعارضة السائدة فى المجتمع، فضلا عن طبيعة هيكل الضريبة وسياساتها المطبقة. فقرار التهرب يكون محصلة لهذه العوامل المتعددة وغيرها على اختلاف طبيعتها نفسية كانت أو اقتصادية أو اجتماعية.

ومن الملفت للانتباه أنه رغم توالى العديد من المساهمات المتميزة فى موضوع التهرب فى السنوات الأخيرة فإنها تأتى جميعا جزئية تنتصر لعنصر أو لآخر من العناصر التى أشرنا إليها سلفا كمحددات لسلوك الممول المتهرب. ومن ثم فإنه لا توجد حتى الآن نظرية كلية لظاهرة التهرب الضريبى وانعكاساتها على التوازن الاقتصادى العام. ولا جدال فى أن صياغة مثل هذه النظرية سوف تكون مهمة بالغة الصعوبة بالنظر لاتساع موضوع التهرب الضريبى وتعدد العوامل المؤثرة فيه والانعكاسات المترتبة عليه، فضلا عن أن التهرب بطبيعته غير قابل للتعريف والحصر الدقيق على المستويين الكيفى والكمى.

وفى ضوء ذلك فإن هذه الدراسة لن تدعى أنها سوف تقدم نظرية عامة متكاملة للتهرب الضريبى ولكنها سوف تستهدف فقط محاولة رصد وتحليل غالبية العوامل المؤثرة فى التهرب الضريبى. والغرض من ذلك أمرين: الأول هو الخروج من إطار النظرة الجزئية التى صبغت حتى الآن الأدب الاقتصادى فى موضوع التهرب مما يجعل

رؤية الدارسين والمسئولين أكثر رحابة نحو فهم مشكلة التهرب وأساليب معالجتها. والأمر الثانى هو التمهيد لدراسات لاحقة تأخذ على عاتقها صياغة نموذج كلى دينامى يتناول بالتحليل العلاقات المتبادلة بين كافة العوامل المشار إليها، وهو الأمر الكفيل بتيسير مهمة المشرعين والمسئولين عند تصديهم لمعالجة التهرب الضريبى أو لإصلاح النظام الضريبى ككل.

والواقع أننا نرى أن ظاهرة التهرب الضريبى تخضع لتأثير أربع مجموعات من المؤثرات: الأولى تعود للسياسات الضريبية ذاتها، والثانية ترجع لسياسات الإنفاق العام، والثالثة ترتبط بالأوضاع الاقتصادية السائدة، والأخيرة تعكس أثر المتغيرات غير الاقتصادية. وابتداء من ذلك نقترح تناول هذه المجموعات الأربع على التوالى على أن يسبق ذلك عرضا مختصرا لمعطيات النموذج الأساسى للتهرب كما صاغه التيار الرئيسى فى أدب التهرب الضريبى. ومن ثم تنقسم هذه الدراسة إلى المباحث الخمسة التالية:

المبحث الأول : النموذج الأساسى للتهرب الضريبى.
المبحث الثانى : أثر السياسات الضريبية على التهرب الضريبى.
المبحث الثالث : أثر سياسات الإنفاق العام على التهرب الضريبى.
المبحث الرابع : أثر الأوضاع الاقتصادية الكلية على التهرب الضريبى.
المبحث الخامس : أثر المتغيرات غير الاقتصادية على التهرب الضريبى.

١. النموذج الأساسى للتهرب الضريبى:

يقوم النموذج النظرى الأساسى للتهرب الضريبى على أساس فكرة الخيار الفردى فى ظل عدم اليقين. فالممول يواجه أساسا مشكلة اتخاذ قرار: هل يتعين عليه أن يبلغ الإدارة الضريبية بكافة العناصر المكونة لدخله؟ أم من الأفضل له أن يخفى مجمل هذه العناصر أو جزءا منها؟. واتخاذ مثل هذا القرار ليس بسيطا لأن إخفاء حقيقة الدخل يكون عرضة للاكتشاف ومن ثم الخضوع للعقوبات والغرامات التى تفرض على

المتهربين من الضريبة. وفى مثل هذا النوع من القرارات تتباين مواقف الممولين بالنظر لاختلاف درجة تقبلهم لمبدأ المخاطرة. فهناك من يغامرون دائما، وهناك من يتخوفون من المخاطرة risk-averse، فضلا عن الأشخاص الذين يكون موقفهم حياديا تجاه مبدأ المخاطرة risk - neutral.

فإذا كان الممول من حيث الأصل حرا فى تقرير حجم و مستوى الدخل الذى يضمنه تقريره الضريبى، فإن قراره فى هذا المجال يخضع مع ذلك لمجموعة من العناصر الهامة أبرزها مدى احتمال اكتشاف تهربه إن اقدم عليه، ومدى قسوة العقوبة التى يتعرض لها فى هذه الحالة. وتجمع الدراسات التى تناولت حتى الآن موضوع التهرب الضريبى على وجود علاقة سلبية بين التهرب الضريبى وكل من مستوى العقوبة penalty rate واحتمال اكتشاف إخفاء حقيقة الدين الضريبى probability of detection. فإذا تبين الممول أن احتمال اكتشاف تهربه كبير وأن العقوبة على هذا التهرب قاسية فإنه سوف يمتنع عن التهرب أو يقلل نطاقه إلى أدنى حد ممكن.

ولكن إلى جانب العنصرين السابقين (مستوى العقوبة ونرمز له لتيسير العرض بالحرف ع واحتمالية اكتشاف التهرب ونرمز له بالحرف ح) توجد عناصر أخرى تؤثر بدرجات متفاوتة على الممول عندما يملأ بيانات إقراره الضريبى. وأبرز هذه العناصر دون شك هو معدل أو سعر الضريبة tax rate (و نرمز له بالحرف ض). ومع ذلك تتفاوت نتائج الدراسات النظرية و التطبيقية بشأن مدى أهمية هذا العنصر فى التأثير على قرار الممول على النحو الذى سنعرض له تفصيلا فى المبحث الثانى. والى جانب سعر الضريبة فإن الممول يتأثر أيضا بمستوى الخدمات الذى يعود عليه من وراء مساهمته الضريبية وهى خدمات تمولها النفقات العامة (ونرمز لها بالحرف ف)، كما يتأثر بالأوضاع والمتغيرات الاقتصادية وأبرزها معدل التضخم (ونرمز له بالحرف خ) وأوضاع السوق من حيث المنافسة أو الاحتكار، ومستوى الدخل الذى يحققه (ل) ومصدر هذا الدخل سواء من حيث عنصر الإنتاج المولد له أو القطاع الاقتصادى الذى

تحقق فيه (القطاع المنظم أم القطاع غير المنظم). والى جانب هذه العوامل الاقتصادية توجد دائما عوامل غير اقتصادية (ى) تؤثر على سلوك الممول الضريبى.

فقرار التهرب الضريبى (هــ) يكون إذن محصلة لمجموعة من المتغيرات وهو ما يمكن التعبير عنه اختصارا على النحو الآتى:

هــ = د (ع ، ح ، ض ، ف ، خ ، ل ، ى)

ويفترض معظم الكتاب أن دافع الممول من قرار التهرب يكون دائما محاولة تعظيم منفعته فى ضوء القيود التى يخضع لها. فالممول سوف يقدم على بعض التهرب إذا قدر أن العائد من وراء ذلك على حافظته المالية portfolio إيجابي وسوف يتزايد مقدار التهرب مع زيادة هذا العائد الإيجابي المتوقع. ويؤكد معظم الكتاب أن مستوى التهرب يزيد مع زيادة مستوى الدخل الحقيقى الصافى بافتراض أن الممولين ينفرون من المخاطرة. فالمنفعة الحدية للدخل تكون كما هو معلوم إيجابية ولكنها تتناقص تدريجيا مما يدفع العديد من الممولين لتعويض هذا الانخفاض عن طريق التهرب الضريبى.

ولقياس حجم التهرب الضريبى بالنسبة لدخل الممول فإننا نعبر عن ذلك على النحو الآتى :

$ل_٢ = ل_١ - هــ - ط$

حيث تمثل $ل_٢$ مقدار الدخل الذى تضمنه الإقرار الضريبى المقدم من الممول

$ل_١$ مقدار الدخل الخاضع للضريبة

هــ مقدار التهرب العمدى الذى أقدم عليه الممول

ط مقدار الخطأ غير المتعمد فى حساب الدخل الخاضع للضريبة

ومن ثم فإن الفارق بين الدخل الحقيقى الخاضع للضريبة والدخل الذى أعلن عنه الممول يتمثل فى التهرب العمدى و الخطأ غير العمدى فى الحساب:

$ل_١ - ل_٢ = هــ + ط$

ويلاحظ من ثم أن الممول الذى يعلن عن دخله الخاضع للضريبة ($ل_١$) سوف يخضع لسعر ضريبى مقداره ض ($ل_١$). ومن ثم يفترض أن دخله الحقيقى بعد دفع الضريبة $\bar{ل}_١$ سوف يساوى $ل_١$ −ض($ل_١$). فاذا نجح هذا الممول فى التهرب من دفع

الضريبة هـ فإن دخله المتاح سوف يصبح عندئذ $\bar{ل}_{١}$ + هـ . أما إذا اكتشفت عملية التهرب فإن الممول سوف يخضع لعقوبة تتضمن غرامة مقدارها غ هـ. ويفترض دائما أن غ >١. وفى هذه الحالة الأخيرة يصبح الدخل المتاح للممول بعد اكتشاف أمر تهربه $\bar{ل}_{١}$ − غ هـ.

ويمكننا توسيع نطاق تحليل التهرب الضريبى tax evasion ليشمل أيضا التهريب الجمركى smuggling. فالواقع أن هذا الأخير ليس سوى التهرب من الضرائب أو القيود الكمية المفروضة على التجارة الخارجية. ويواجه المتهرب من الجمارك مثله مثل المتهرب من الضريبة النفقات المرتبطة بالمخاطرة التى يقدم عليها. ففى ظل وجود القوانين وعمل الحكومة على تنفيذها جديا يتعرض المتهرب لاحتمال مصادرة السلعة المهربة وللخضوع للعقوبات والغرامات المفروضة على تصرفه غير المشروع. ويفترض أن المتهرب الذى يواجه مثل هذه المخاطر يضمنها حساباته للنفقات المترتبة على قرار التهريب و يوازنها مع المكاسب التى يتوقع الحصول عليها فى حالة نجاحه.

مما تقدم يبين للوهلة الأولى أن هذه الدراسة سوف تركز أساسا على دراسة سلوك دافع الضريبة وما يقوم به من خيارات تعكس درجة التزامه الضريبى tax compliance. ولاشك فى أن خيارات الممول تتأثر بمختلف الظروف والسياسات الضريبية والمالية والاقتصادية وغير الاقتصادية التى تسود فى المجتمع. وهى ظروف وسياسات سوف نسعى إلى الإحاطة بها وتحليلها فى المباحث التالية

٢. أثر السياسات الضريبية على التهرب :

يتأثر سلوك الممول الضريبى بالدرجة الأولى بالسياسات الضريبية وعلى وجه الخصوص سعر الضريبة والعقوبة التى يفرضها المشرع على التهرب الضريبى

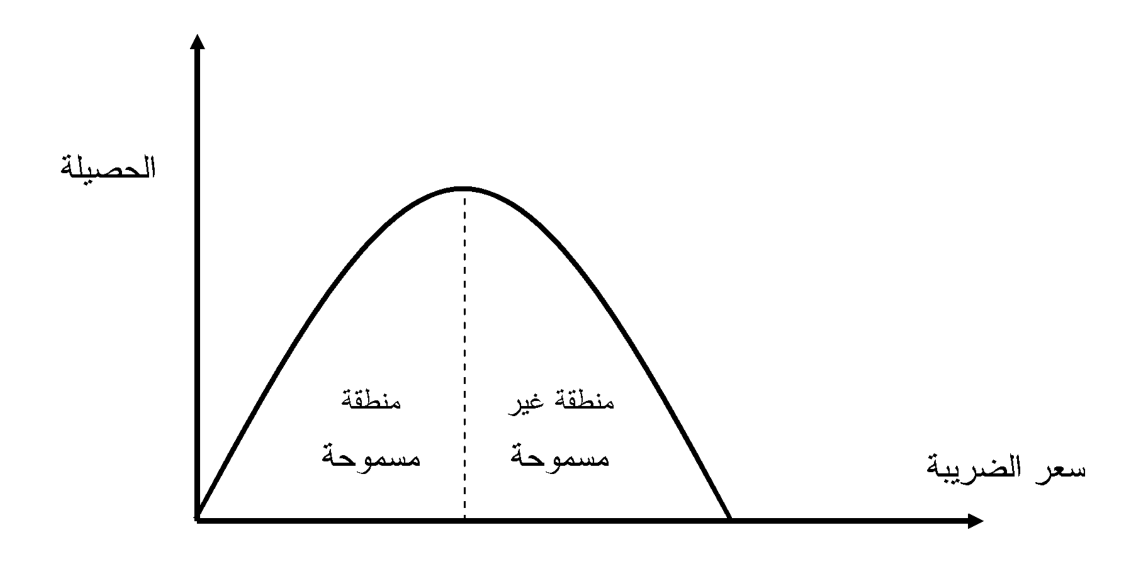
وسياسات الكشف عن التهرب كما يضع الممول فى اعتباره سياسات العفو والتصالح التى تطبقها بعض الإدارات الضريبية.

٢. ١. أثر سعر الضريبة على الالتزام الضريبى :

على مدى التاريخ الطويل للضريبة كان الاعتقاد الثابت هو أن أيسر السبل لزيادة حصيلة الضريبة هو رفع سعرها إلى مستوى أعلى من المستوى السابق. ولكن هذا الاعتقاد تعرض لنقد شديد منذ منتصف سبعينات هذا القرن وخاصة منذ أن عرض ارثر لافير A.LAFFER المنحنى المشهور الآن باسمه والذى يرسم علاقة عكسية بين سعر الضريبة والحصيلة الضريبية.

شكل رقم ١

منحنى لافيـــــر



يظهر الشكل رقم (١) أن أية حكومة رشيدة لن تجد من مصلحتها رفع معدلات الضريبة إلى المدى الذى يدخلها فى نطاق المنطقة غير المسموحة أو المحرمة، لأنها يمكن أن تحصل على الدخل ذاته إذا فرضت معدلات أدنى من الضريبة. ويلاحظ أن

الحديث عن العلاقة العكسية بين سعر الضريبة ودخلها يتعلق أساسا بالمدى الطويل، أما فى المدى القصير فلا يوجد ما يحول دون رفع أسعار الضريبة لمواجهة بعض المصاعب المالية أو المتغيرات الاقتصادية. وسبب وجود المنطقة المحرمة هو أن الأسعار المرتفعة للضريبة تخنق الأنشطة الاقتصادية وتضطر الأفراد و المنشآت سواء إلى التهرب من الضريبة أوالى تجنبها عن طريق التخلى عن النشاط وتفضيل الراحة والتعطل واللهو بديلا عن العمل. وتظهر بعض الدراسات التطبيقية فى تأكيدها للأفكار السابقة أن زيادة حدية فى الضرائب (أو بتعبير أكثر استخداما عبئا زائدا حديا marginal excess burden) مقدارها دولارا واحدا يمكن أن تتضمن خسارة يتحملها المجتمع تتراوح بين ١٧و٥٦ سنتا. وهو ما يعنى أنه يجب عدم الشروع فى تمويل إنفاق عام إضافي عن طريق ضريبة إضافية ما لم تكن منافعه الحدية تزيد ١٧%على الأقل عن المبالغ اللازمة لتمويل المشروع (١). ومن ثم فإن زيادة العبء الضريبى يؤثر سلبيا على رفاهة المجتمع فضلا عن تأثيره السلبى على الحصيلة الضريبية .

والواقع أن فكرة وجود علاقة عكسية بين معدلات الضريبة و الحصيلة ليست جديدة تماما، فقد سبق إليها عبد الرحمن بن خلدون في مقدمته حينما كتب "اعلم أن الدولة إذا ضاقت جبايتها بما قدمناه من الترف وكثرة العوائد والنفقات وقصر الحاصل من جبايتها على الوفاء بحاجاتها ونفقاتها، والى مزيد من المال والجباية، فتارة توضع المكوس على بياعات الرعايا وأسواقهم كما قدمناه، وتارة بالزيادة في ألقاب المكوس إن كان قد استحدث من قبل، وتارة بمقاسمة العمال والجباة وامتكاك عظامهم..، وتارة باستحداث التجارة والفلاحة للسلطان على تسمية الجباية..، ويحسبون ذلك من إدرار الجباية وتكثير الفوائد . غلط عظيم وإدخال الضرر على الرعايا من وجوه متعددة"(٢).

ويؤكد المعنى ذاته آدم سميث حين يكتب فى" ثروة الأمم" :" الضرائب المرتفعة سواء بما تقود إليه من انخفاض فى استهلاك السلع الخاضعة لها أو بسبب تشجيعها للتهريب والتهرب تؤدى إلى حصيلة أقل للحكومة مقارنة بما يتحقق فى ظل فرض ضرائب أكثر اعتدالا "(٣) .

وقد توصلت بعض الدراسات التطبيقية الحديثة إلى تأييد الأفكار السابقة. فقد انتهت دراسة أمريكية إلى إمكانية وجود علاقة عكسية بين معدلات الضريبة و حصيلة الحكومة المحلية فى نيويورك(٤). كما خلصت دراسة أخرى إلى أن المعدل الحدى للضريبة الذى يصل إلى ٨٠% فى السويد يتجاوز المعدل الأمثل لتعظيم الناتج الضريبى(٥). ولكن دراسات أخرى أظهرت نتائج متحفظة. فيميل دون فوليرتون D.FULLERTON على سبيل المثال إلى نفى وجود علاقة عكسية بين المعدلات الرئيسية للضريبة فى الولايات المتحدة ودخل الحكومة الضريبى. ويرى أن تأثر الحصيلة سلبيا يظهر أساسا فى بعض أنواع الضرائب التى تمس الأفراد أو الأنشطة الأكثر حساسية لمعدل الضريبة(٦). ويدعم ذلك ما انتهت إليه دراسة أخرى من أن حصيلة أرباح رأس المال بصورة خاصة تتميز بحساسية عالية تجاه سعر الضريبة الفعلى. وهو ما يقود إلى القول بأن "خفض معدل الضريبة على أرباح رأس المال يمكن أن يزيد إجمالي الحصيلة الضريبية "(٧).

وإذا نظرنا عن قرب للعلاقة بين أسعار الضريبة و التهرب الضريبى فإن نتائج الدراسات النظرية والتطبيقية تتسم أيضا بالتضارب. فعلى الرغم من أن دراسة الينجهام وساندمو ALLINGHAM & SANDMO التى تشكل حجر الأساس للدراسات الحديثة للتهرب الضريبى تنتهى إلى عدم وجود فرضية قاطعة بشأن العلاقة بين معدل الضريبة والدخل الذى يتم الإقرار به(٨)، فإن هذه النتيجة قد قوبلت باعتراض من فريقين من الكتاب يرى أولهما أن هذه العلاقة سلبية بينما يراها الفريق الآخر إيجابية .

ويمكننا تفهم النتيجة التى انتهى إليها **الينجهام وساندمو** من خلال التعرف على الأثرين المتقابلين لرفع سعر الضريبة وهما أثر الإحلال substitution effect وأثر الدخل income effect. فالزيادة فى سعر الضريبة تؤدى إلى جعل التهرب من الضريبة عند الحد أكثر منفعة ومن ثم يزيد مستواه، ولكنها فى الوقت ذاته تجعل الممول أقل ثراء مما يؤدى – فى ظل **فرضية أرو** ARROW القائمة على أن النفور من المخاطرة يزيد مع انخفاض الدخل(٩)– إلى تقليل التهرب. هكذا فإن الأثر الصافى لزيادة

سعر الضريبة يظل غامضا بسبب التأثير المتعارض لأثرى الإحلال والدخل. فإذا كانت الغلبة لأثر الإحلال فإن زيادة سعر الضريبة تقود إلى زيادة التهرب حتى فى ظل التسليم بصحة فرضية أرو. فهنا تكون العلاقة سلبية بين سعر الضريبة والالتزام الضريبى. وتتحقق هذه النتيجة أيضا إذا كان النفور من المخاطرة غير مرتبط بمستوى الدخل أو كان دالة متزايدة فى الدخل. فالنقطة الحاسمة فى تحديد طبيعة العلاقة بين سعر الضريبة و التهرب الضريبى هى موقف الممول من المخاطرة. فإذا تعلق الأمر بشخص حيادى تجاه المخاطرة risk-neutral فإن تعظيم منفعته المتوقعة يستوجب زيادة التهرب مع ارتفاع المعدلات الحدية للضريبة. أما إذا افترضنا أن هذا الشخص ينفر من المخاطرة risk-averse وأن هذا الميل يعتبر دالة متناقصة فى الدخل فإنه يصعب التسليم بوجود فرضية حاسمة بشأن العلاقة بين معدل الضريبة والالتزام الضريبى.

ولكن إذا طبقت عقوبة على الممولين المتهربين فإن ذلك سوف يحد كثيرا من أثر الإحلال ، ومن ثم فإن زيادة سعر الضريبة سوف تؤدى – فى رأى بعض الاقتصاديين(١٠) – إلى خفض التهرب. فانخفاض الدخل المترتب على زيادة سعر الضريبة يؤدى – فى ظل افتراض تزايد النفور من المخاطرة مع انخفاض الدخل– إلى دفع الممولين للتقليل من اتجاههم للإقرار بدخول أدنى من الحقيقة underreporting، وبالتالى يزيد مستوى الالتزام الضريبى مع زيادة سعر الضريبة. فمعدل الضريبة الأكثر ارتفاعا (أو الدخل الأقل بعد دفع الضريبة) يؤدى بوضوح إلى تقليل التهرب من الضريبة ومن ثم لتحقيق زيادة إيجابية فى الدخل الحدى للضريبة. وتؤدى هذه النتيجة بهؤلاء الاقتصاديين للتأكيد على أن التهرب الضريبى ليس حجة بالضرورة من أجل خفض معدل الضريبة الحدى(١١). وهى نتيجة تؤكدها بعض الدراسات التطبيقية التى لم تجد تأثيرا لمعدل الضريبة على التهرب(١٢) أو التى وجدت أنه حتى إذا قل التهرب فى حالة خفض معدلات الضريبة ، فإن أثر ذلك إيجابيا على الحصيلة سوف يكون أقل من الأثر السلبى المترتب على تخفيض أسعار الضريبة. ولذلك فإن الزيادة النسبية المتوقعة فى الالتزام الضريبى "لن تكون كافية لأن تبرر فى حد ذاتها ما يدعيه أنصار منحنى لافير من أن خفض أسعار الضريبة لن يؤدى إلى نقصان الحصيلة"(١٣). فيتعين دائما التساؤل

عما إذا كان المكسب من وراء خفض أسعار الضريبة على سلوك الممولين سوف يكون كبيرا بما يكفى لتعويض الخسارة فى الحصيلة التى ستنجم عن تخفيض هذه الأسعار(١٤). والواقع أن الإجابة على هذا التساؤل تتوقف على عوامل عديدة أبرزها المستويات التى وصلت إليها الأسعار الفعلية للضريبة ومدى انتشار ظاهرة التهرب فى المجتمع. فإذا كانت الأسعار قد اقتربت من حدود المصادرة وكان نطاق التهرب متسعا فإنه يتصور وجود تعويض كاف فى الحصيلة فى حالة خفض معدلات الضريبة.

وعلى النقيض من الاتجاه السابق تشير نتائج دراسات أخرى إلى أن حصيلة الضرائب تنخفض مع ارتفاع المعدل الحدى للضريبة، وأن تخفيض سعر الضريبة أكثر تأثيرا على اتجاه الأفراد للتخلى عن التهرب من زيادة مستوى العقوبة. فالإقرار بدخل دون الحقيقة مرتبط إيجابيا بالمعدلات الحدية للضرائب. فهذه المعدلات تتجه إلى رفع مستوى عدم الصدق فى الإقرار الضريبى(١٥). ولاشك فى أن مثل هذه النتائج تدعم الشعور الشعبى بأن إعادة النظر فى هذه المعدلات هو مفتاح التغلب على التهرب. وهى تؤكد فى الوقت ذاته صحة منحنى لافير، وان كانت تتعارض مع النتائج التى توصلت إليها معظم الدراسات النظرية فى موضوع التهرب. ويكمن تفسير هذه النتائج فى أن زيادة سعر الضريبة المباشرة أو غير المباشرة يؤدى إلى تشويه اقتصادى حيث انه يشجع الاتجاه نحو العمل فى القطاع غير المنظم الذى لا يدفع عادة ضرائب(١٦)، كما يحفز الأنشطة الصناعية المنظمة على ممارسة قدر متزايد من التهرب. وبالنسبة لهذه النقطة الأخيرة توصل ارفيند فيرمانى A.VIRMANI إلى أنه بالنسبة لكل صناعة فإن هناك حدا أو مستوى من الضريبة تقوم الشركات أدناه بدفع ما يتوجب عليها من ضريبة بكل أمانة. ومن ثم فإن التهرب لا يكاد يوجد مادامت معدلات الضريبة دون هذا الحد. وفى المقابل يوجد حد آخر إذا تجاوزته معدلات لضريبة كان التهرب منها كليا. ويقع التهرب الجزئى فيما بين هذين الحدين. وهكذا فإن ارتفاع معدلات الضريبة إلى ما يتجاوز حد معين (من نمط منحنى لافير) يؤدى إلى تحول المنشآت الصناعية إلى التهرب(١٧). وتؤكد إحدى الدراسات الحديثة أن خفض المعدلات الحدية للضريبة الناجم عن تطبيق قانون الإصلاح الضريبى فى عام ١٩٨٦ فى الولايات المتحدة الأمريكية قد

حقق مستويات أعلى من الالتزام فضلا عما أضافه من مكسب لمستوى الرفاهة الاجتماعية فى البلاد(١٨). وفى مجال الضريبة المباشرة على الدخل تبين من دراسة تجريبية للتهرب الضريبى قائمة على لعبة صورية game-simulation أنه بعد معدل معين للضريبة فإن الدخل الذى يتم الإقرار به يصبح مرنا تماما بالنسبة لهذا المعدل. وتفسير ذلك أنه عندما لا يخضع الدخل لأية ضريبة فإنه يتم الإقرار بوجوده كاملا على حين أنه إذا ارتفع معدل الضريبة (ض) إلى ١٠٠%، أى إلى درجة المصادرة، فإنه لن يتم الإقرار بوجود أى دخل. ومن ثم فإن الدخل الخاضع للضريبة المقر به (ل٢) سوف يقل تدريجيا مع الزيادة فى ض. وقد لوحظ بصفة خاصة أنه فى ظل وجود سعر معتدل للضريبة فإن انخفاض ل٢ يكون بطيئا فى حالة ارتفاع ض، أما فى حالة وجود سعر مرتفع للضريبة فإن ل٢ تقل بحدة مع ارتفاع ض(١٩).

وبالنسبة للضرائب التصاعدية فإن نتائج الدراسات أيضا متضاربة(٢٠). ويمكن تفسير ذلك التضارب من الناحية النظرية بأنه فى حالة الضرائب التصاعدية فإن الجزء المقر به من الدخل (ل٢) يتجه إلى الانخفاض مقارنة بالدخل الخاضع للضريبة (ل١) بسبب أثر الإحلال. ولكن من ناحية أخرى فإن أى زيادة فى ل١ يترتب عليها زيادة فى الضريبة المتوسطة التى يتحملها الممول مما يجعله فى وضع دخلى أسوأ. ويقود أثر الدخل هذا – فى ظل التسليم بفرضية أرو المشار إليها سلفا – إلى زيادة ل٢ بالنسبة إلى ل١. وفى هذه الحالة فإنه من البادى أن الاعتماد على قياس مرونة الدخل المتاح للتهرب الضريبى – التى تتوقف على مدى التغير فى درجة النفور النسبى من المخاطرة تبعا للتغير فى ل١ – لا يساعد كثيرا فى إجلاء غموض العلاقة بين معدل الضريبة التصاعدية والتهرب الضريبى. وإذا ربطنا بين معدل الضريبة التصاعدية ومستوى العقوبة فإنه من المنطقى اعتبار أن موقف الممول من التهرب يرتبط أساسا بالعائد الصافى الحدى. ولذا فإن أى زيادة فى الدخل سوف تؤدى إلى زيادة معدل الضريبة الحدى الحقيقى عندما تكون شرائح الضريبة تصاعدية وذلك يرتب كأثر تبعى زيادة العقوبة الحدية الصافية على التهرب، وهى نتيجة تقود بدورها إلى دفع الأفراد إلى الإقرار بأكبر جزء من دخولهم الحقيقية. ولكن هذه النتيجة تظل محكومة بثلاثة عوامل

تؤثر على الممول عند تحريره لإقراره الضريبى: أولا موقفه من المخاطرة خاصة فى ظل التغير الذى أصاب دخله، ثانيا شكل دالة العقوبة فى ظل افتراض أنها أكبر من واحد مما يؤدى إلى زيادة معدل الضريبة الفعلى، وأخيرا طبيعة الشرائح التصاعدية للضريبة الأمر الذى يحدد معدلات الضريبة الحدية بالنسبة لكل من ل$_{١}$ ول$_{٢}$.

ولاشك فى أن العوامل المؤثرة فى العلاقة المتبادلة بين معدل الضريبة و التهرب منها عديدة ومتنوعة. فلا يكفى إثبات أن التهرب الضريبى حساس للمعدلات الحدية للضريبة وأن ل$_{٢}$ دالة إيجابية أو سلبية فى ض، وإنما يتعين قياس الأثر الإجمالى الذى ترتبه زيادة أو تخفيض ض على التهرب والحصيلة معا. ومن الملفت للانتباه أن تتوصل دراسة حديثة إلى أن زيادة سعر الضريبة يؤدى إلى زيادة نسبة الضريبة المدفوعة (ل$_{٢}$) ولكن بدرجة أقل بحيث أن كلا من الحصيلة والتهرب يرتفعان فى الوقت ذاته (٢١). فمقاومة التهرب الضريبى تتطلب ليس مجرد تعديل سعر الضريبة ولكنها تتطلب إصلاحا شاملا للنظام الضريبى يشمل هيكل الضريبة ومعدلاتها وإجراءاتها وإدارتها والعقوبات المفروضة على التهرب وأساليب تجميع وتدفق وتحليل المعلومات.

ومما يؤكد عدم وضوح العلاقة بين التهرب وسعر الضريبة ما أظهرته نتائج دراسة علمية قائمة على استبيان أجرى فى بريطانيا حول موقف الناس من الضريبة. فقد تبين من سؤال مباشر أن هناك اعتقادا سائدا لدى المشاركين فى الاستبيان بأن عدد الممولين المتهربين من الضريبة سيظل ثابتا حتى ولو تم تخفيض الضرائب. ولكن التحليل المتكامل لمجموع الإجابات يظهر أن هناك ميلا للتسليم بأن عدد المتهربين سوف يقل إذا انخفضت الضرائب المفروضة على المواطنين. وبالنسبة للموقف من مبدأ تصاعدية الضريبة فإن معظم المشاركين يؤيدون النظام التصاعدى خاصة إذا اقترن بخدمات أكبر للمواطنين. ولكن لوحظ أن أصحاب الدخول الأعلى يعتقدون بشكل أكبر أن نظام الضرائب التصاعدية غير عادل ، على حين تتفاوت انطباعات أصحاب الدخول الأدنى بصدد هذه المسألة(٢٢).

وكما أشرنا سالفا فإن الاختيار الأمثل لمعدلات الضريبة يتوقف – ضمن عوامل أخرى – على قياس الميل للتهرب من الضريبة propensity to evade كما يتوقف على قياس الميل إلى التحول propensity to shift من العمل إلى الفراغ والراحة leisure كرد على التغير فى معدلات الضريبة. ويرتبط بهذه النقطة الأخيرة بحث تأثير خفض معدل الضريبة على العلاقة بين كل من التهرب الضريبى والتجنب الضريبى tax avoidance ; evasion fiscale. فى هذا الصدد تخلص إحدى الدراسات إلى أن هناك تفاعلا متبادلا بين التهرب الضريبى والتجنب الضريبى حيث يميل الممولون إلى إحلال أحد النشاطين محل الآخر(٢٣). فإذا قامت الحكومة بزيادة أسعار الضريبة أو العقوبة المفروضة على التهرب فإن رد فعل الممولين سوف يتمثل أولا فى زيادة أنشطة التجنب الضريبى. فهذه الأنشطة تحل مباشرة محل أنشطة التهرب إذا ارتفعت نفقة هذه الأنشطة الأخيرة أو انخفض ميل الممولين للمخاطرة. ولكن تجنب الضريبة يؤدى إلى خفض معدل الضريبة الفعلى – خاصة فى ظل نظام الضرائب التصاعدية – الذى يخضع له الدخل الفردى . ويقود هذا الأثر الدخلى – فى ظل فرضية الانخفاض المطلق فى النفور من الضريبة – إلى زيادة أنشطة التهرب. فزيادة سعر الضريبة يؤدى إلى تفضيل الممولين تقليل نشاطهم الإنتاجى أو الاستفادة من الثغرات القانونية (تجنب الضريبة) مما يؤدى إلى تقليل حجم ل خاصة وأن رفع سعر الضريبة يعنى فى الوقت ذاته زيادة العقوبة الحدية المفروضة على التهرب. ولكن بما أن تجنب الضريبة يؤدى إلى خفض ل٢ فإن الدخل الصافى للممول بعد دفع الضريبة (ل̄ ١) يرتفع مما يعنى أن خوفه من المخاطرة يقل ، ومن ثم يزيد نزوعه نحو التهرب.

ويتأثر التهرب الضريبى أيضا بتعدد الضرائب المفروضة. فالحكومة تجد نفسها أحيانا مضطرة لفرض ضرائب إضافية بغية تعويض نقص فى إيراداتها سواء بسبب تزايد معدل التهرب الضريبى أو ارتفاع الإنفاق العام. ولكن هذا التعدد فى الضرائب المفروضة على دخل الممول يؤثر سلبيا على مرونة النظام الضريبى ويدفع الممولين إلى مزيد من الاتجاه نحو التهرب تخلصا من الوقوع تحت عبء نظام ضريبى يتميز بالجمود والتعقيد. كذلك فإن فرض أسعار ضريبية متفاوتة على مصادر الدخل المختلفة يؤدى إلى

ظهور شكل خاص من أشكال التهرب الضريبى حيث يقوم الممول بالإقرار بدخله الكلى على نحو سليم ولكنه يوزع هذا الدخل فى إقراره على مصادر الدخل المختلفة بما يتناقض مع حقيقة التوزيع الواقعى. فالممول الذى يتلقى دخله من مصادر مختلفة يقوم بالتهرب حينما يعلن أن جزءا من دخله يعود إلى مصدر يخضع لسعر ضريبى معتدل فى حين أنه قد جاء من مصدر آخر يخضع لسعر ضريبى مرتفع. ويعد هذا السلوك من وجهة نظر الممول أفضل من اللجوء للتهرب الصريح الذى يتخذ شكل عدم الإقرار أصلا بوجود الدخل كليا أو جزئيا وذلك لسببين: أولهما أن هذا النوع من التهرب قلما يلفت انتباه الإدارة الضريبية ومن السهل أن يمر دون مخاطرة كبيرة، وثانيهما أن هذا السلوك يعتبر فى نظر الناس والمشرع والإدارة الضريبية أقل خطورة ومن ثم يخضع فى حال اكتشافه لعقوبة أخف ولا ينظر إليه اجتماعيا على أنه تهرب صريح. وتتضح هذه الصورة بالنسبة للأشخاص الذين يعملون لحسابهم ويتشكل دخلهم مثلا من مصدرين هما العمل ورأس المال. فإذا ارتفع سعر الضريبة على الدخل من رأس المال وانخفض سعرها على الدخل من العمل فإن ذلك قد يشجع الممول الذى يتشكل دخله من المصدرين لأن ينقل – فى إقراره – جزءا من دخله من المصدر الأول إلى المصدر الثانى حتى يخفف العبء الضريبى الواقع عليه.

غير أن تفضيل الممول التهرب عن طريق التغيير فى مكونات الدخل المعلن على التهرب عن طريق التقليل فى حجم الدخل المعلن إنما يتوقف فى واقع الأمر على عوامل عديدة أبرزها التفاوت فى معدلات الضريبة المفروضة على مصادر الدخل المختلفة، والتفاوت فى العقوبة التى يخضع لها نوعا التهرب المشار إليهما، وكذلك مقدار التفاوت فى نفقات الإخفاء وتبييض الأموال التى ترتبط بكل من نوعى التهرب لاسيما النوع الثانى. ويلاحظ بعض الكتاب أن المبالغة فى الإقرار بالدخل من العمل تعتبر مناورة مستخدمة على نطاق واسع من جانب "مجرمى الياقة البيضاء" white - collar criminals الذين يبحثون دائما عن وسيلة مقبولة لتبييض دخولهم من الرشوة والاختلاس واستغلال النفوذ والتلاعب بالأموال العامة والخاصة والاتجار بالممنوعات دون تحمل

النفقة العالية والمخاطر الكبيرة التى يتطلبها اللجوء لتصدير الأموال إلى الخارج أو تهريبها عبر الحدود أومن خلال شبكات المصارف الأجنبية(٢٤).

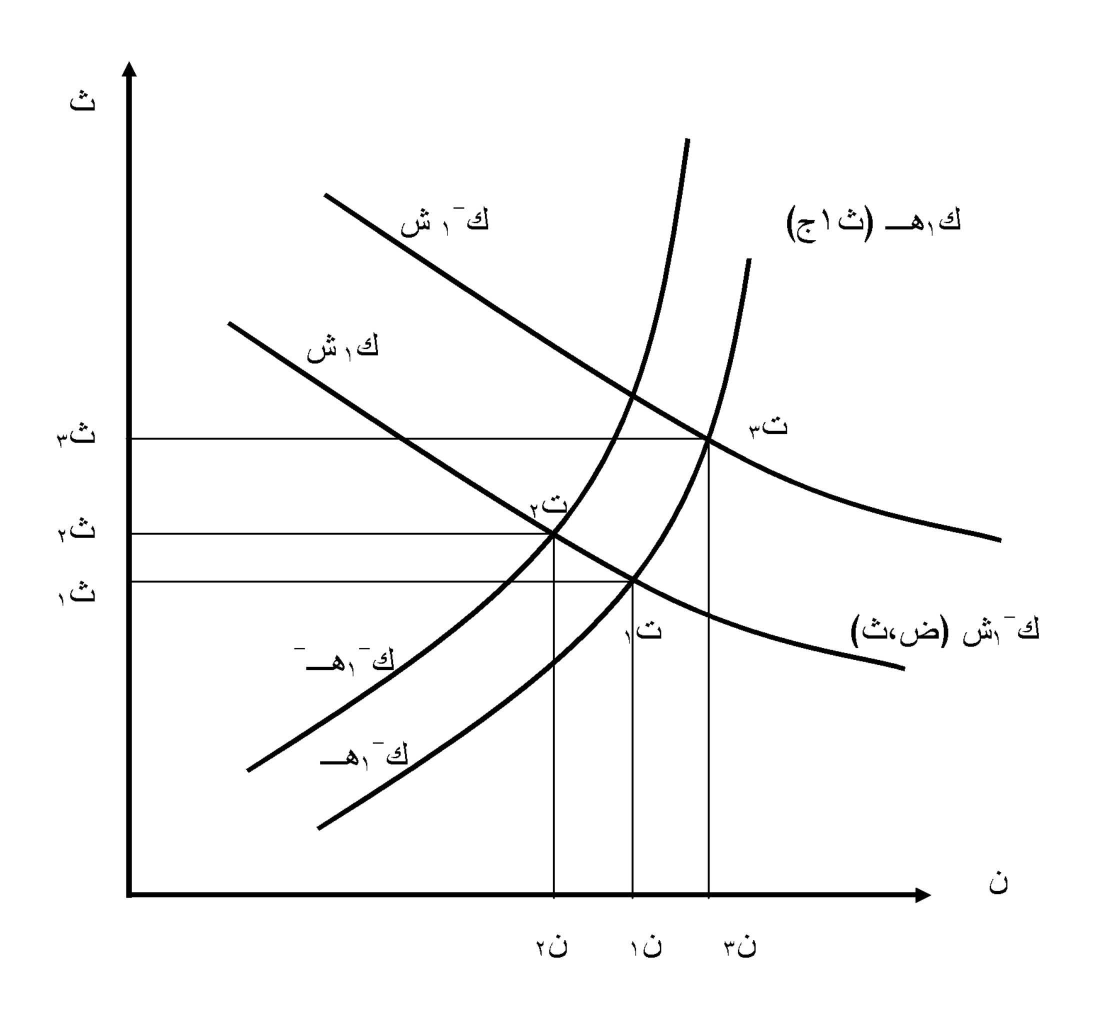
وإذا انتقلنا لبحث تأثير رفع سعر الضريبة الجمركية على التهريب الجمركى، فإن الدراسات المتاحة تظهر أن زيادة التعرفة الجمركية تؤدى إلى رفع أثمان السلع المستوردة بالنسبة للمستهلك المحلى ولكنها تؤدى فى الوقت ذاته إلى رفع نسبة التجارة غير المشروعة لإجمالى التجارة المشروعة وتخفيض نفقات التهريب للوحدة الواحدة. غير أن تأثير زيادة التعرفة على الحجم المطلق للواردات غير المشروعة يظل غير محدد، فقد تقود إلى زيادة هذه الواردات فى ظل بعض المتغيرات وقد تقود فى ظل متغيرات أخرى إلى انخفاضها. أما تأثير زيادة التعرفة على الواردات المشروعة فإنه يكون بوضوح سلبيا وكذلك يفترض أن يكون تأثيرها على مستوى رفاهة المواطنين(٢٥).

و يمكن بيان ما سبق من خلال الشكل رقم (٢). فزيادة التعرفة الجمركية (ض) يجعل الأرباح الحدية المتوقعة من التجارة المشروعة سلبية فى كافة نقاط المنحنى ك١ ش مما يقود إلى انتقال هذا المنحنى إلى أعلى (كَ ١ ش). أما الأرباح الحدية المتوقعة من التجارة غير المشروعة فلا تتوقف على مستوى التعرفة (ض) ولذلك فإن المنحنى ك ١ هـ لا ينتقل من مكانه. ومن ثم يتحقق التوازن الجديد فى ت ٣ حيث يكون كل من مستوى الأثمان فى السوق المحلية (ث) ونسبة الواردات المهربة للواردات المشروعة (ن) أعلى من مستواهم فى ظل وضع التوازن السابق على زيادة التعرفة (ت١). وبالنسبة لتأثير زيادة التعرفة على حجم الواردات غير المشروعة فهو غامض لأن زيادة التعرفة قد تؤدى إلى خفض هذا الحجم. فرغم زيادة نصيب الواردات غير المشروعة للواردات المشروعة بسبب زيادة التعرفة، فإن الكمية المطلقة للواردات غير المشروعة قد تقل سواء بسبب أثر الإحلال أو أثر الدخل(٢٦). ولكن تجدر ملاحظة أن هذا الاحتمال لا يتفق مع الافتراض الذى يقوم عليه النموذج الأساسى المقترح من

بهاجواتى و هانسن BHAGWATI & HANSEN والذى من مقتضاه أن رفع التعرفة لا يمكن أن يسبب خفض الكمية المطلقة للواردات غير المشروعة(٢٧).

شكل رقم ٢

الآثار المترتبة على رفع سعر الضريبة الجمركية



مما سبق نتبين مدى الغموض والتضارب فى النتائج الذى يكتنف العلاقة بين سعر الضريبة والتهرب منها وذلك على خلاف الوضع بشأن العلاقة بين مستوى العقوبة والتهرب .

٢ . ٢ أثر تشديد العقوبة على الالتزام الضريبى :

يتأثر قرار الممول بالإقرار بدخله الحقيقى ليس فقط بالسعر الضريبى (ض) ولكن أيضا وعلى وجه الخصوص بمستوى العقوبة المفروضة على التهرب (ع) ومدى احتمال اكتشاف تهربه من قبل السلطات الضريبية المختصة (ح). ولذلك فكما أشرنا سابقا تكون الحكومة فى مواجهة ظاهرة التهرب الضريبى بالخيار بين زيادة الحصيلة عن طريق رفع معدلات الضريبة أو عن طريق تشديد العقوبة والرقابة المفروضة على المتهربين. للوهلة الأولى يبدو أن الخيار الأول هو الأفضل لأنه لا يستلزم استهلاك موارد إضافية ولكن يعيبه أنه يؤدى إلى تشويه السلوك الاقتصادى للممولين. ولذا يرى بعض الباحثين أن الخيار الثانى هو الأفضل حتى مع التسليم بأنه يؤدى هو أيضا إلى تشويه السلوك الاقتصادى للممولين لأنه يرفع المعدل الحدى الفعلى للضريبة. فالواقع أن نوعى التشوهات الناجمين عن هذين الخيارين لا يتماثلان. فرغم أن تشديد كل من العقوبة (ع) والرقابة (ح) يستلزم استهلاك موارد إضافية ليكون فعالا فى حين أن رفع سعر الضريبة (ض) لا يستلزم ذلك، فإن القرار الأخير يقود إلى تشوه اقتصادى أعلى من التشوه الناجم عن زيادة ع و ح لتحقيق نفس الدخل الإضافى(٢٨). وفى ضوء ذلك فإن السياسة المثلى لمواجهة التهرب الضريبى والتهريب الجمركى قد تتطلب تشديد العقوبات وتعزيز إجراءات الكشف والفحص والرقابة على الرغم من نفقة الموارد والتشوه اللذان ينجمان عن ذلك. فلا يجب أن يقتصر النظر على النفقات المباشرة المترتبة على كل سياسة (زيادة ض أو زيادة ع و ح)، وإنما يجب أن يعكس الخيار بينهما التشوه النسبى الناجم عن كل من السياسيتين. فهذا التشوه أعلى فى حالة رفع معدل الضريبة (ض) مقارنة بحالة تشديد مستوى العقوبة (ع) والرقابة (ح) .

وتكاد تجمع كافة الدراسات النظرية والتطبيقية على أن رفع مستوى العقوبة يؤدى إلى زيادة الالتزام الضريبى للممول الذى يتمثل فى إقراره بنسبة أعلى من دخله الخاضع للضريبة ($ل_١$) (٢٩). كذلك تظهر الدراسات أن تطبيق سياسات عقابية متشددة فى

مواجهة التهريب الجمركى يؤدى إلى رفع مستويات أثمان السلع المستوردة فى السوق المحلية وتخفيض نصيب الواردات غير المشروعة إلى إجمالى الواردات، وكذلك – وهذا هو الأهم– إلى تخفيض الحجم الكلى للواردات غير المشروعة لأنه يزيد نفقة الوحدة من الواردات المهربة(٣٠).

غير أن تشديد العقوبة (ع) لا يتم بمعزل عن إجراءات الكشف والرقابة والمراجعة التى تتخذ لتعزيز احتمالات التعرف على المتهربين (ح). فإذا كانت زيادة ع تؤدى إلى انخفاض التهرب الضريبى، فإن زيادة ح تؤدى أيضا إلى تحقيق نفس النتيجة. ومن هنا ينظر العديد من الاقتصاديين لهاتين الوسيلتين كبدائل فى المعركة ضد التهرب الضريبى. فلتحقيق نفس المستوى من الالتزام الضريبى يمكن زيادة ع مع خفض ح بنفس القدر أو العكس. ولكن يلاحظ أن زيادة ح على عكس زيادة ع تتطلب إنفاقا هاما من جانب الحكومة. فكلما سعت الحكومة لكشف المزيد من التهرب الضريبى كلما توجب عليها تخصيص نفقة أعلى للنجاح فى هذه المهمة. ومن هنا يبدو تفوق ع حيث أنه مع ارتفاع معدل العقوبة فإن وضع ح الأمثل يتناقص بالنسبة لكل مستوى من مستويات دخول الممولين. وهذا يعنى أنه للوصول إلى نفس مستوى الالتزام الضريبى فإنه كلما كانت معدلات العقوبة أكثر ارتفاعا كلما النفقات اللازمة لاكتشاف التهرب أقل أهمية. وإذا بقيت هذه النفقات بدون تغير مع زيادة ع فإن هذا يؤدى إلى انخفاض مستوى التهرب الضريبى(٣١). ولكن هذه النتيجة تتوقف على الموقف الذى يتخذه غالبية الممولين من مبدأ المخاطرة. فالواقع أن بعض الدراسات تظهر أن زيادة ع مع خفض ح له تأثير رادع على المتهربين أكبر من خفض ع مع زيادة ح. فالممولون الذين يخشون المخاطرة سوف يتأثرون بدرجة أكبر بالزيادة فى مستوى العقوبة مقارنة بالزيادة فى إجراءات المراجعة والكشف عن التهرب(٣٢). وبحسب هذا المعنى فإن العقوبة الأقسى تكون دائما أكثر فعالية كأداة ردع للتهرب مقارنة بزيادة النفقات المخصصة لرقابة وكشف المتهربين. وقد وجد بعض الاقتصاديين بعد إجراء العديد من التجارب أن الناس يفضلون دفع ٥ دولارات بدلا من المخاطرة بخسارة ٥٠٠٠ دولار ولو كان احتمال وقوع ذلك مرة فى الألف، غير أنهم يفضلون الإقدام على المخاطرة باحتمال خسارة ٥٠٠٠ دولار

مرة من أربع مرات لو طلب منهم دفع ١٢٥٠ دولارا. وإذا طبقنا ذلك فى مجال التهرب الضريبى فإن فرصة من خمس عشرة فرصة لتحمل عبء غرامة تبلغ ٥٠ مرة قيمة الضريبة المتهرب منها سوف تكون ذات أثر رادع أقوى من فرض غرامة تبلغ ثلاثة أمثال قيمة الضريبة المتهرب منها ولو كان احتمال وقوع ذلك فرصة من ثلاث فرص(٣٣). وبالإضافة لما سبق يرى بعض الاقتصاديين أن نظم وإجراءات الرقابة بطبيعتها أقل ملاءمة من دالة العقوبة فى التعامل مع اعتبارات العدالة وذلك إذا نظرنا للمجتمع ككل وحاولنا قياس النفقات الخارجية المرتفعة التى يفرضها التهرب الضريبى على كل من الحصيلة و توزيع الدخول(٣٤).

ولكن إذا سلمنا بأن تشديد العقوبة (ع) يفضل غيره من الوسائل فإن التساؤل يثور عن السبب فى عدم قيام الحكومات برفع معدلات العقوبة إلى ما لا نهاية لاستبعاد التهرب تماما؟ فالوضع الأمثل اقتصاديا – إذا سلمنا بالتحليل السابق– يقتضى أن تكون ح=صفر لتقليل النفقات وفى المقابل تساوى ع ما لانهاية لزيادة فعالية الردع. وهو ما يعنى بوضوح توفير الموارد التى توجه لتعزيز إجراءات الرقابة وتوقيع عقوبة الشنق على المتهربين من الضريبة. وبنفس المنطق فإن تجنب وقوع انتهاكات لقانون المرور يقتضى توقيع عقوبة الإعدام على من يثبت ارتكابه مخالفة مرورية. ففى هذه الحالة نكاد نوقن بأنه لن تقع مخالفة مرورية واحدة ، ومن ثم لن تكون الحكومة مضطرة لشنق أحد!.

توجد فى الواقع اعتبارات عديدة تحول دون التسليم بالمنطق السابق والنظر لزيادة معدل العقوبة كحل أمثل لمشكلة التهرب الضريبى. فالتأثير الرادع للعقوبة مهما كانت جسامتها ليس فعالا مع كافة الأشخاص وإلا كانت الحكومة بغير حاجة للتطبيق الفعلى لهذه العقوبات وتخففت حتى من النفقة البسيطة المتمثلة فى المرتب الذى يحصل عليه عشماوى! والدليل على ذلك استمرار وقوع جرائم القتل رغم توقيع عقوبة الإعدام على مرتكبيها. كذلك فإن فرض العقوبة القصوى على المتهربين يتعارض مع مبادئ القانون الأساسية. فهناك اعتبارات أخلاقية وقانونية تضع حدودا للعقوبة التى يمكن فرضها على

هذه النوعية من الجرائم. ومن ذلك احترام مبدأ تناسب العقوبة مع الجريمة. وهنا تجدر ملاحظة أنه مهما زادت العقوبة – أى حتى فى حالة مخالفـــة المشرع للمبدأ العقابى المشار إليه كما الحال فى مصر التى تنفرد باعتبار التهرب الضريبى جناية مخلة بالشرف والاعتبار وليس مجرد جنحة كما هو الوضع فى معظم دول العالم – فإن المحاكم لا تصدر أحكاما قاسية على المدانين بارتكاب هذه النوعية من الجرائم، بل إن القضاة يترددون فى الحكم بالإدانة إزاء جسامة العقوبة التى يلزمهم القانون بتطبيقها على المدانين. وهو ما يعنى أنه إذا لم يلتزم المشرع باحترام مبدأ تناسب العقوبة مع الجرم المقترف فإن القضاة يحرصون على احترام هذا المبدأ، ومن ثم فإنه من غير المجدى – كعلاج لمشكلة التهرب – إصدار قوانين تتضمن عقوبات بالغة القسوة ضد المتهربين.

وتحديد مدى التناسب بين العقوبة والجريمة متصل بالأخلاقيات والمشاعر السائدة فى المجتمع، الأمر الذى يبرز أهمية إجراء دراسات حول موقف الناس من جريمة التهرب الضريبى ومن المتهربين. وفى هذا الصدد نود أن نشير إلى نتائج دراستين استطلاعيتين تمت إحداهما فى الولايات المتحدة الأمريكية والأخرى فى المملكة المتحدة. فقد لاحظت الدراسة الأولى التى استهدفت التقصى عن أخلاقيات الضريبة وسلوك الممولين أن معظم المشاركين يعتبرون التهرب الضريبى جريمة ولكنهم لا يعتقدون فى الوقت ذاته أن من الواجب عليهم أن يبلغوا الحكومة أسماء المتهربين. ويعتقد معظمهم بأنه من الضرورى احترام القوانين الضريبية ولكنهم لا يشعرون بأن خرق هذه القوانين يشكل جريمة خطيرة تستحق السجن كعقاب. ففى اعتقادهم يعد التهرب الضريبى أقل خطورة من الجرائم العنيفة كالاختطاف أو السكر أثناء قيادة السيارات أو إصابة الغير بالسيارة والهروب من موقع الحادث أو السرقة بالإكراه. وبالمقارنة مع جرائم الملكية والأموال الأخرى يعتقد معظم المشاركين أن التهرب الضريبى أقل خطورة من الاختلاس والرشوة والحريق العمد . فهو لا يعدو أن يكون إلى حد ما أكثر خطورة من " سرقة دراجة "(٣٥).

وأشارت الدراسة الثانية التى استهدفت تقصى "عقلية الممولين" إلى أن مواقف هؤلاء من العقوبة على التهرب الضريبى تتباين بحسب مستوى دخولهم وأعمارهم

وأوضاعهم الاجتماعية. فالأفراد الذين تتجاوز دخولهم ٦٠٠٠جنيه إسترلينى يتفقون على أن الممولين الذين يتهربون من مبالغ غير كبيرة يجب أن يعاملوا برفق من قبل القانون. أما الأفراد الذين تقل دخولهم عن ذلك فيختلفون فى الرأى. فالذين ينتمون إلى الشرائح الاجتماعية الأدنى يرون أكثر من غيرهم وجوب معاملة المتهربين من مبالغ صغيرة بالقسوة المناسبة .

والمتقدمون فى العمر يعترضون بشكل أقل مقارنة بصغار السن على فكرة وجوب معاملة المتهربين من مبالغ صغيرة معاملة قانونية رحيمة. ولعل المهم أكثر من غيره فى هذه النتائج هى أنها تظهر أن مواقف المشاركين فى الاستقصاء من جريمة التهرب تنصرف إلى أهمية المبالغ المتهرب منها أكثر من انصرافها إلى مسألة أخلاقيات التهرب(٣٦). وربما يكمن تفسير نتائج هاتين الدراستين فى أن العديد من المجتمعات تشعر بعدم الراحة عند توقيع عقاب شديد على بعض الأفراد الذين يتم كشف تهربهم – غالبا بطريق الصدفة أو القرعة كما يحدث فى معظم الدول الغربية – بينما ترتكب ذات الأفعال أعداد غفيرة من الممولين لا يتم اكتشاف تهربهم.

ويحد من فرض عقوبات قاسية على المتهربين إضافة لما سبق أن اختفاء التهرب بصورة تامة ربما لا يكون هو الوضع الأمثل optimal إذا أخذنا فى الاعتبار نفقات التطبيق والطبيعة الاستراتيجية للعلاقة المتبادلة بين السلطة الضريبية والممولين(٣٧). فهناك فى الواقع شكا كبيرا فى صحة ما تفترضه النماذج النظرية من أن فرض العقوبة مسألة بسيطة تتحكم فيها الحكومة كليا و بأدنى نفقة. فليس صحيحا أن زيادة ع تتم – على العكس من زيادة ح – بدون نفقات. فالعقاب الذى ينزله المجتمع بالمتهربين مكلف ماديا من أوجه عديدة حيث يشتمل على نفقات القبض على المتهربين والتحقيق معهم ومحاكمتهم وحراستهم وإعاشتهم داخل السجون فضلا عن الخسارة الاجتماعية التى تترتب على تحول هؤلاء من منتجين إلى معالين. كذلك فإن أشكال العقوبة متفاوتة تتراوح بين الغرامة والمصادرة والحبس والسجن، ومن الصعب قياس القيمة النقدية لسنوات الحبس أو السجن لكى نتعرف على دالة منفعة المتهرب ونفهم طبيعة المخاطرة

التى يقدم عليها عندما يقرر التهرب. ففى مقابل منفعة مادية (زيادة فى الدخل الصافى) يخاطر الممول بفقد حريته (قضاء مدة فى السجن)، وهى مخاطرة تختلف بطبيعتها عن حالة كون العقوبة تقتصر على خسارة مادية فقط. وفضلا عن ذلك فإنه على عكس النظرة الساذجة naive للواقع التى تقدمها النماذج النظرية فإنه ليس حقيقيا أن كل من يكتشف تهربه سوف يقوم بدفع الغرامات أو قضاء مدة العقوبة البدنية المنصوص عليها قانونا. فتوجد دائما صعوبات أمام موظفى الإدارة الضريبية لإثبات دخل الممول وتهربه أمام المحاكم التى تتمتع عادة بخيارات واسعة فى تحديد طبيعة ومدى العقوبة المفروضة على من تثبت إدانتهم. كذلك لكى فإنه لكى يكون أثر العقوبة فعالا – كما تفترضه هذه النماذج – فإنه يجب تطبيقها سريعا. ولكن مع طول إجراءات التقاضى وتطبيق العقوبات بعد سنوات طويلة بعدما تستنفد الطعون أمام مستويات القضاء المختلفة، فإنه من غير المتوقع أن تظل العقوبة محتفظة بخاصتها الرادعة. ولا جدال فى أن مفهوم الردع يتأثر سلبيا أيضا بما درجت عليه الإدارات الضريبية من القيام بعمليات مساومة وتصالح وعفو عن المتهربين قبل إجراءات المحاكمة أو خلالها. فذلك يلقى ظلالا من الشك حول جدية احتمال التطبيق النهائى للعقوبة الرادعة التى يفرضها القانون. فعلى عكس ما تقول به النماذج النظرية فإن الشك لا يثور فى ذهن الممول المتهرب فقط بشأن احتمال اكتشاف تهربه، وإنما أيضا بشأن احتمال تطبيق العقوبة المنصوص عليها قانونا فعليا عليه فى حالة اكتشاف تهربه.

لكل الأسباب السابقة يصعب علينا التسليم بأن زيادة مستوى العقوبة يقود إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبى بدون نفقة إضافية. وقد يكون خلف اعتقاد الاقتصاديين بأن تشديد العقوبة لا يستلزم نفقة إضافية تصوران: أولهما افتراض أن الهياكل والآليات القانونية والقضائية موجودة من قبل ولا يتطلب الأمر سوى مزيد من التشدد من جانب المشرع والقائمين على تنفيذ القانون الضريبى فى مواجهة المتهربين، وثانيهما هو افتراض وقوع تطور تقنى فى آليات الردع العقابى يزيد من كفاءتها بدون استلزام نفقات إضافية(٣٨).

وبالنسبة لطبيعة العقوبة التى تفرض على جرائم التهرب الضريبى فإن غالبية القوانين تفرق بين نوعين من العقوبة:

– عندما يكون خرق القانون واضحا فإن فعل التهرب يصنف على أنه جنحة وتأخذ العقوبة شكل غرامة ثقيلة أو الحبس أو كلاهما معا إضافة إلى دفع قيمة الضرائب المتهرب منها والفوائد المقررة عليها. وقد تقترن العقوبة الأصلية بعقوبات تكميلية، ومن ذلك ما درجت عليه القوانين الضريبية فى دول أمريكا اللاتينية من إعطاء الإدارة سلطة غلق المنشآت المتهربة لمدد معينة مما كان له أثر رادع على التهرب فى هذه الدول.

– عندما تكون المخالفات أقل أهمية فإنه يفرض على الممول أن يدفع غرامة تصل إلى أضعاف قيمة الضريبة المتهرب منها أو الدخل غير المعلن.

ورغم أن الغرامة –مقارنة بعقوبة السجن– تبدو بالنسبة لبعض الاقتصاديين أداة أكثر جاذبية لعقاب وردع المتهربين من الضريبة لأنها تستلزم نفقات أقل عند التطبيق ولأنها تشكل نوعا من التحويلات من المتهربين إلى بقية المجتمع، ورغم أن بعض الدراسات النظرية تظهر أن متطلبات الكفاءة تقتضى رفع مستويات العقوبة المالية إلى أعلى مدى ممكن قبل التفكير فى زيادة جهود إنفاذ القوانين الضريبية(٣٩)، إلا أن أنواعا أخرى من العقوبة قد تفضل الغرامة فى بعض الحالات مثل لجوء المتهرب للإفلاس للتخلص من العقوبة ومن ديونه الضريبية. فوجود أشكال أكثر قسوة من العقاب قد يكون ضروريا لضمان إرغام المتهربين على دفع الغرامات المحكوم بها(٤٠). وحيث انه لا جدال فى أن طبائع الناس مختلفة من حيث مدى تأثرها بكل نوع من أنواع العقوبة، فإن تنوع العقوبات يعد أمرا مفيدا لضمان استمرار تأثيرها الرادع و الواقى من الجريمة.

وتتجه آراء الاقتصاديين إلى تفضيل فرض الغرامة على قيمة الضريبة المتهرب منها وليس على الدخل الذى تم إخفاؤه. فيرى البعض أن البديل الأول هو الأمثل(٤١)، كما يراه البعض الآخر أكثر تمشيا مع مضمون القوانين الضريبية الأمريكية(٤٢). وتخلص إحدى الدراسات إلى أنه إذا افترضنا أن معدل الضريبة الحدى قد ارتفع وفى

الوقت ذاته ارتفعت التحويلات الإجمالية lump - sum transfer من الحكومة إلى الأفراد لتعويض الزيادة فى معدل الضريبة وبحيث لم تتغير الحصيلة المتوقعة من جانب الحكومة كما لم تتغير المنفعة المتوقعة من جانب الممول، فإن التهرب الضريبى سيزيد إذا فرضت الغرامة على الدخل غير المعلن undeclared income بينما سيقل إذا فرضت الغرامة على الضريبة المتهرب منها evaded tax. فتأثير العقوبة على التهرب يتوقف أساسا على صيغة العقوبة المقترحة(٤٣). ويشكل احتمال زيادة التهرب مع ارتفاع مستوى العقوبة حالة خاصة للغاية. ففى وضع التهرب الجزئى قد تؤدى زيادة مستوى العقوبة (ع) إلى زيادة نسبة التهرب إذا اقترن ذلك بانخفاض فى مستوى نفقات الرقابة والكشف عن المتهربين (ح) إلى ما دون زيادة مستوى ع، أو اقترن ذلك بزيادة حجم التحويلات النقدية وتم فرض العقوبة على الدخل غير المعلن بدلا من فرضها على قيمة الضريبة المتهرب منها.

ولتأكيد فعالية أثر العقوبة على التهرب يمكن التفكير فى جعل معدل العقوبة تصاعدى بالنسبة لشرائح الدخل. ومثال ذلك جعل الغرامة تتراوح بين ١٠٠% و ٢٠٠% بالنسبة لشريحة الدخل التى لا تزيد عن مائة ألف جنيه وجعلها تتراوح بين ٣٠٠% و٤٠٠% بالنسبة لشريحة الدخل التى تزيد عن ذلك. ولا يوجد حتى الآن تطبيق لمثل هذه التصاعدية ولكنها قد تكون –فى رأى البعض(٤٤)– مفيدة لمواجهة التزايد فى ظاهرة التهرب الضريبى خاصة لدى أصحاب الدخول العليا الذين يتميزون كما أشرنا آنفا بأنهم أقل نفورا وأكثر إقداما على المخاطرة بالتهرب الضريبى. فالتفكير فى جعل معدل العقوبة تصاعديا يستهدف أساسا جعل الأمانة هى الخيار الأفضل. ولكن إدخال هذا النظام يتطلب دون شك إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية. ولذلك فإن الأولوية ربما تكون لزيادة مستوى الرقابة والمراجعة مع ارتفاع مستوى الدخل.

٢ . ٣ أثر سياسات الكشف عن التهرب على الالتزام الضريبى :

كما أوضحنا فى البداية فإن النماذج النظرية بدءا من نموذج الينجهام و ساندمو ALLINGHAM & SANDMO تعتبر الإقرار الضريبى قرارا من الممول فى ظل عدم اليقين decision under uncertainty. وسبب ذلك هو أن عدم إقرار الممول بدخله الحقيقى كاملا للسلطات الضريبية لا يؤدى بصورة آلية لرد فعل يتمثل فى توقيع العقوبة المقررة للتهرب عليه. فالواقع أن الممول يكون بالخيار بين استراتيجيتين: الأولى هى الإقرار بدخله كاملا، والثانية هى الإقرار بأقل من دخله الحقيقى. فإذا اختار الممول الاستراتيجية الثانية فإن الدين الضريبى النهائى الذى سيتحمله سوف يتوقف على ما إذا كانت الإدارة الضريبية سوف تخضعه للمراجعة أو التدقيق audit أم لا. فإذا أخضع للمراجعة سوف يكون وضعه المالى أسوأ وإذا لم يخضع فسوف يكون وضعه المالى أفضل. وتفترض النماذج النظرية أن احتمال الخضوع للمراجعة (ح) يعد عنصرا خارجيا بالنسبة لإرادة الممول. فهو يتعامل معه لحظة قرار الإعلان عن الدخل كأمر معطى given مستقل تماما عن المبلغ الذى يضمنه إقراره الضريبى(٤٥). ويرجع ذلك إلى أن هذه النماذج تفترض أن اختيار الممولين للمراجعة يتم بطريق القرعة ومن ثم تكون الصلة منبتة بين مضمون الإقرار وعملية الاختيار للمراجعة.

غير أن هذه الافتراضات لم تعد تحظى بموافقة عدد كبير من اقتصاديى المالية العامة الذين يرون أن أسلوب القرعة عقيم فى محاربة التهرب الضريبى وأنه من واجب الإدارة الضريبية أن تتبنى استراتيجية للمراجعة تمكنها من تعظيم الحصيلة الصافية المتوقعة.

وتنطوى مثل هذه الاستراتيجية على وضع قواعد منطقية لاختيار من يتم مراجعة إقراراتهم وفحص موقفهم المالى بدقة. فعلى سبيل المثال يمكن ربط أولويات اختيار الممولين للمراجعة بعناصر عدة مثل مدى جدية احتمال وجود تلاعب فى بيانات الإقرار وأهمية الحصيلة المتوقعة من وراء عملية المراجعة وأهمية النفقة التى تتحملها الإدارة فى

عملية المراجعة. ومن الواضح أنه لكى يكون قرار الإدارة مثاليا optimal من الناحية الاقتصادية فإنه يتعين أن تكون المنفعة التى تتوقع الإدارة الحصول عليها من وراء العنصرين الأول والثانى أكبر من النفقة التى تتحملها بسبب العنصر الثالث. كذلك يمكن أن تتضمن استراتيجية المراجعة افتراضات معينة تيسر عملية اختيار الممولين محل المراجعة، ومثال ذلك:

- افتراض أن الأغنياء لديهم ميل أكبر من الفقراء للتهرب من الضريبة.
- افتراض أن الإقرارات التى تتضمن دخولا أقل تعكس سلوكا تهربيا أكبر من غيرها.
- افتراض متوسط معين لدخل المشتغلين بالمهن والأعمال والوظائف المختلفة، ومن ثم مقارنة الدخل المقر به بالدخل " المعتاد" لأهل هذه المهنة أو الوظيفة.
- افتراض أن التغير السلبى الكبير فى دخل الممول يعكس ميلا أكبر للتهرب، ومن ثم يكون من المفيد مقارنة الإقرار المقدم من الممول بإقراراته فى الأعوام السابقة.
- افتراض أن الدخول التى تكون من مصادر أخرى بخلاف الأجور هى الأكثر عرضة للإخفاء والتهرب من الضريبة.

ومن الجلى أن ما سبق هى مجرد افتراضات قابلة دائما لإثبات عكسها.

ويمكن تصوير العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية فى شكل لعبة game. فالممول يقرر أولا القدر من دخله الذى يعلن عنه فى الإقرار الذى يقدمه إلى الإدارة الضريبية وهو يدرك أن العناصر التى يقر بها تؤثر على موقف الإدارة من هذا الإقرار: القبول به أو الشروع فى مراجعة الموقف المالى للممول لاكتشاف احتمال تهربه. أما الإدارة الضريبية فتقوم من جانبها باستخدام المعلومات التى يتضمنها الإقرار لتقرر – فى ضوء النفقة المتوقعة – فحص ومراجعة الموقف المالى للممول من عدمه. ونتيجة هذه "اللعبة" تؤثر بشكل جدى على مدى الالتزام الضريبى بالنسبة للممول وعلى استراتيجية المراجعة التى تتبعها الإدارة الضريبية.

في ضوء ما تقدم نرى أن الإدارة الضريبية تملك عند تحديد سياستها المثلى للفحص أو المراجعة الخيار بين أربعة بدائل:

- عدم مراجعة أى ممول .
- مراجعة كافة الممولين .
- مراجعة بعض الممولين الذين يتم اختيارهم عشوائيا .
- مراجعة بعض الممولين الذين يعلنون دخلا أقل من مستوى معين تراه الإدارة – فى ضوء المعايير والافتراضات المشار إليها سلفا– أقل مما يتوقع أن يكون الدخل الحقيقى.

وجدير بالملاحظة أن الإدارة إذا قامت بمراجعة الممولين الشرفاء الذين أعلنوا دخولهم بصدق فإنها لن تحصل على أى دخل إضافى (سواء فى شكل ضريبة غير مدفوعة أو غرامات) وإنما فقط سوف تتحمل نفقات المراجعة وهو ما يتنافى مع متطلبات الخيار الأمثل. ولهذا فإن فكرة قصر المراجعة على بعض الممولين لا تخلو من الجاذبية خاصة إذا أمكن رسم سياسة فعالة تيسر تحديد الممولين الذين يكون منتجا ترشيحهم بالأولى عن غيرهم لعملية المراجعة.

ويعرض بعض الاقتصاديين مسألة المراجعة فى شكل علاقة متبادلة بين مسئول وتابع principal - agent. فيفترض أولا أن الدخل متغير عشوائى، وثانيا أن تحديد قيمة الدخل الحقيقى الخاضع للضريبة (ل١) يتم من قبل الممول بدون أدنى نفقة ولكن الإدارة الضريبية تتحمل نفقة إذا رغبت فى التعرف عليه، وثالثا أن هدف الإدارة هو تعظيم الحصيلة الصافية المتوقعة بعد خصم نفقات المراجعة (لأن المسئول (الإدارة) يرغب فى تعظيم حصيلته الصافية ولكنه لا يستطيع معرفة الدخل الحقيقى للتابع (الممول) ما لم تتم عملية المراجعة). فى هذا التصور يطلب المسئول من التابع أن يقر بدخله وبعدها يتخذ قرارا بشأن ما إذا كان يخضع هذا الممول للمراجعة أم لا. وسوف تكون استجابة التابع لذلك – لحظة تحرير الإقرار– متوقفة على حساباته التى تستهدف تعظيم رفاهته(٤٦). وتؤكد ما سبق نتائج إحدى الدراسات التجريبية التى تظهر أن اختيار

الممولين للمراجعة بناء على دراسة إقراراتهم يؤدى إلى التزام ضريبى أكبر بنفقة أقل مقارنة بنظام القرعة حتى ولو كان معدلها يصل إلى ٣٠ أو ٥٠% من مجموع الممولين(٤٧).

ويفترض بعض الاقتصاديين أن عنصر الزمن يلعب أيضا دورا فى قرار الممول بالتهرب من عدمه. فالمتوقع أن يؤدى اكتشاف تهرب أحد الممولين فى السنة الحالية (س) إلى تحفيز الإدارة الضريبية على إعادة فحص إقراراته المتعلقة بالسنوات السابقة (س-١، س-٢، ...) لاكتشاف تهربه المحتمل فى تلك السنوات. ولهذا فإنه يفترض أن الممول الرشيد سوف يفكر فى هذا الاحتمال عندما يخاطر بتضمين إقراره دخلا يقل عن الدخل الحقيقى. فالمشكلة التى تثيرها العلاقة المتبادلة بين الإقرارات المتتابعة للممول تأخذ فى الواقع بعدين:

- البعد الأول هو أن إقرار الممول الحالى سوف يتأثر بإقراراته السابقة لأن هذه الأخيرة تؤثر على العقوبة التى يمكن أن يخضع لها إذا اكتشف تهربه.
- البعد الثانى هو أن إقرار الممول بالتهرب اليوم سوف يرهن المستقبل باعتبار أن العقوبة المقررة سوف تبقى سيفا مسلطا و لكن فى صورة مؤجلة.

ولا جدال فى أن الممول قصير النظر myopic سوف يغفل آثار تهربه اليوم على مستقبله وسوف يتعامل مع الماضى كشىء معطى، ومن ثم سوف يسعى فقط إلى تعظيم منفعته الحالية. أما الممول الرشيد فسوف يدرك أنه بتهربه اليوم سوف يضع نفسه غدا فى وضع أسوأ، ومن ثم سوف يسعى لتعظيم منفعته ليس فقط اليوم ولكن على مدى حياته كلها lifetime utility. وفى ضوء ذلك يتوقع أن يكون إقرار الممول الرشيد أعلى دائما من إقرار الممول قصير النظر(٤٨). ولكن من الناحية التطبيقية تمنح بعض التشريعات الضريبية نوعا من الحصانة ضد الملاحقة عن أى تهرب سابق. فلدى كل من المكسيك وكولومبيا على سبيل المثال برامج تقضى بأن يضمن الأفراد الذين يكشفون عن زيادة محددة فى إقراراتهم الضريبية عن سنة ما عدم مراجعتهم عن السنوات السابقة إذا كان الإقرار الحالى دقيقا. ولا جدال فى أن ذلك يؤثر سلبيا على الالتزام الضريبى

للممول. ولذا فإن الحل الأكثر اعتدالا لتشجيع الممول على الإقرار بدخله الحقيقى دون الخوف من انعكاسات ذلك على ماضيه الضريبى هو أن يكتفى بأن يضمن له أن الزيادة فى إقراره الضريبى لن تزيد من احتمال إخضاعه للمراجعة عن تهربه فى الماضى. فهذه الزيادة فى الإقرار لن تكون سببا لمراجعة موقف الممول الضريبى فى السنوات السابقة ولكنها لا تعطيه حصانة ضد مثل هذه المراجعة إن توفرت أسباب أخرى لقيامها.

وفى سبيل الاستفادة أيضا من عنصر الزمن وتاريخ الفرد الضريبى فى تعزيز الالتزام يقترح البعض أن تقوم الإدارة الضريبية بتقسيم الممولين إلى ثلاث مجموعات:

– المجموعة أ وتمثل نسبة غير كبيرة من الممولين الذين لا يوجد شبهة على قيامهم بالتهرب الضريبى فى السابق، ولا يتم اخضاعهم للمراجعة إلا نادرا.

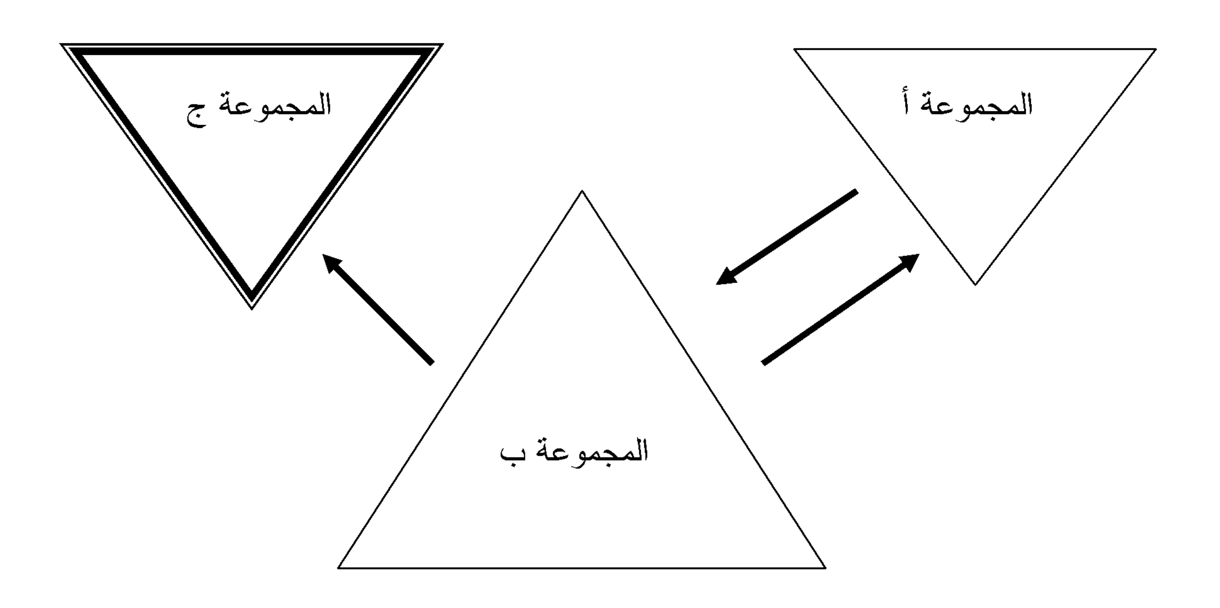
– المجموعة ب وتضم الكتلة الرئيسية من الممولين، ويتم اخضاعهم للمراجعة وفقا للمعدل الملائم الذى تراه الإدارة الضريبية.

– المجموعة ج وتضم الممولين الذين تم فى الماضى مراجعتهم وتبين قيامهم بالتهرب من الضرائب المقررة عليهم. وهؤلاء يتم اخضاعهم جميعا للمراجعة.

ويتم الانتقال بين هذه المجموعات على النحو الذى يوضحه الشكل رقم ٣. فأفراد المجموعة أ يظلون فيها ما لم يثبت تهربهم فينتقلون بعدئذ إلى المجموعة ب. وينتقل أفراد المجموعة ب الذين تثبت أمانتهم الضريبية إلى المجموعة أ ، بينما ينتقل من يثبت تهربه منهم إلى المجموعة ج. أما أفراد المجموعة ج فيبقون فيها خاضعين للمراجعة المستمرة.

شكل رقم ٣

مجموعات الممولين فى ظل نظام ديناميكى للمراجعة



وميزة هذا الاقتراح عند مؤيديه هو أنه يقلل من حجم التهرب الضريبى لأن الاختيار الأمثل لأفراد المجموعة ب التى تشكل الكتلة الرئيسية للممولين هو الإقرار بدخولهم بأمانة وإلا تعرضوا للانتقال إلى المجموعة ج التى يتعرض أفرادها لمراجعة مستمرة. وإزاء هذه المراجعة لا يملك أفراد هذه المجموعة الأخيرة أيضا إلا كتابة إقراراتهم بأمانة تامة وإلا تعرضوا لتوقيع العقوبات المقررة على المتهربين. ورغم أن أفراد المجموعة أ لديهم فرصة كبيرة للتهرب حيث لا يخضعون للمراجعة إلا لماما إلا أن عددهم غير كبير نسبيا. ومن ثم فإن حجم التهرب الضريبى سيظل محدودا حتى ولو تهرب جميع أفراد المجموعة أ وذلك مقارنة بالحجم الحالى للتهرب فى معظم المجتمعات. ولكن تطبيق هذا النظام يستلزم أمران: أولا إعلام الممولين بهذا التقسيم وبالمجموعة التى ينتمى إليها كل منهم، وثانيا عدم أخذ الماضى الضريبى للممول فى الحسبان عند تحديد معدل المراجعة طالما ظل فى نطاق المجموعتين أ و ب(٤٩).

ويثير افتراض إتباع الممول سلوكا استراتيجيا فى مسألة التهرب الكثير من التحفظ لعدم واقعيته. فعلى سبيل المثال أظهرت نتائج دراسة تجريبية experimental استهدفت

اختبار منهج الاستكشاف heuristics أو قواعد المعرفة الإدراكية rules of thumb التى يستخدمها الممولون فى اتخاذ قراراتهم فى مجال التهرب الضريبى أن الممولين لا يقومون بتحليل استراتيجى للتوصل إلى القرار الأمثل فى هذا المجال وإنما يكتفون باستخدام قواعد المعرفة الادراكية المباشرة. وقد تبين على الأخص أن المرور بتجربة المراجعة لدى الإدارة الضريبية يؤدى فى الأغلب إلى مزيد من الصدق فى تحرير الإقرار الضريبى حتى ولو كان احتمال التعرض ثانية لهذه التجربة يتوقف على المصادفة وحدها(٥٠). ويؤكد ذلك ما تنتهى إليه دراسة أخرى من أن تحليل العوامل واختيار نسب التوزيع لمختلف الأنشطة غير المشروعة يكشف عن أن العامل الرئيسى الذى يفسر سلوك الأفراد تجاه الالتزام الضريبى هو مجرد الخوف من احتمال اكتشاف تهربهم من قبل السلطات المختصة وتعرضهم للملاحقة القانونية(٥١).

ورغم أهمية الجهود التى يبذلها الاقتصاديون لاقتراح استراتيجيات ذات كفاءة لتيسير عملية المراجعة فإنه ينبغى أن ندرك أن نجاح تطبيق مثل هذه الاستراتيجيات يكون رهينا بوجود وضع التوازن الذى يستدعى أن يكون سلوك كافة الممولين رشيدا فى مواجهة الخيارات المعروضة عليهم. فلو قرر الممولون كافـــة التهرب فى جميع الأحوال فإن أى استراتيجية مقترحة للمراجعة ستكون عقيمة تماما. كذلك يستدعى وضع التوازن أن يكون سلوك الإدارة الضريبية رشيدا يوازن دائما بين المنافع والنفقات المرتبطة بعملية المراجعة. غير أنه لا توجد لدى الاقتصاديين حتى الآن معرفة كافية تجلى العلاقة بين القدرة على اكتشاف التهرب والنفقات المخصصة لعمليات المراجعة. والتساؤل لازال يثور حول ما إذا كانت هذه العلاقة تتغير مع تغير مستويات الدخول أم تظل ثابتة ؟ وعما إذا كانت تختلف باختلاف مصادر الدخل أم تظل ثابتة؟. ومع ذلك فإن الاستنتاج المنطقى يدفعنا لافتراض أن هذه العلاقة تتغير فى الحالتين، أى فى حالة تغير مستوى الدخل وحالة تغير نوع المهنة أو النشاط الذى يولد الدخل. وهو استنتاج تؤكده الدراسات التطبيقية والتجريبية.

فتشير نتائج إحدى الدراسات (٥٢) إلى أن زيادة النفقات المخصصة للمراجعة أو تحسين مستوى أداء الإدارة الضريبية يقود إلى زيادة احتمالات اكتشاف التهرب (ح)، وأن زيادة ح تؤدى بدورها إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبى. وهى نتيجة يقر بها كافة الاقتصاديون تقريبا. وتظهر نتائج دراسة أخرى (٥٣) أن سياسة الفحص والمراجعة فى حالة التوازن تتطلب تخصيص موارد كبيرة لفحص الممولين الذين يقرون بالمستويات الأدنى للدخل. كما لوحظ أن الممولين أصحاب الدخول الأكبر يقرون بصورة أقل بدخولهم الحقيقية مقارنة بالممولين أصحاب الدخول الأدنى. وكذلك تبين أن تصاعدية الضريبية فى ظل المعلومات الناقصة التى تحوزها الإدارة الضريبية تصبح تراجعية أو ارتداديةregressive، بمعنى أن معدلات الضريبة المتوسطة المتوقعة تنخفض مع ارتفاع الدخل.

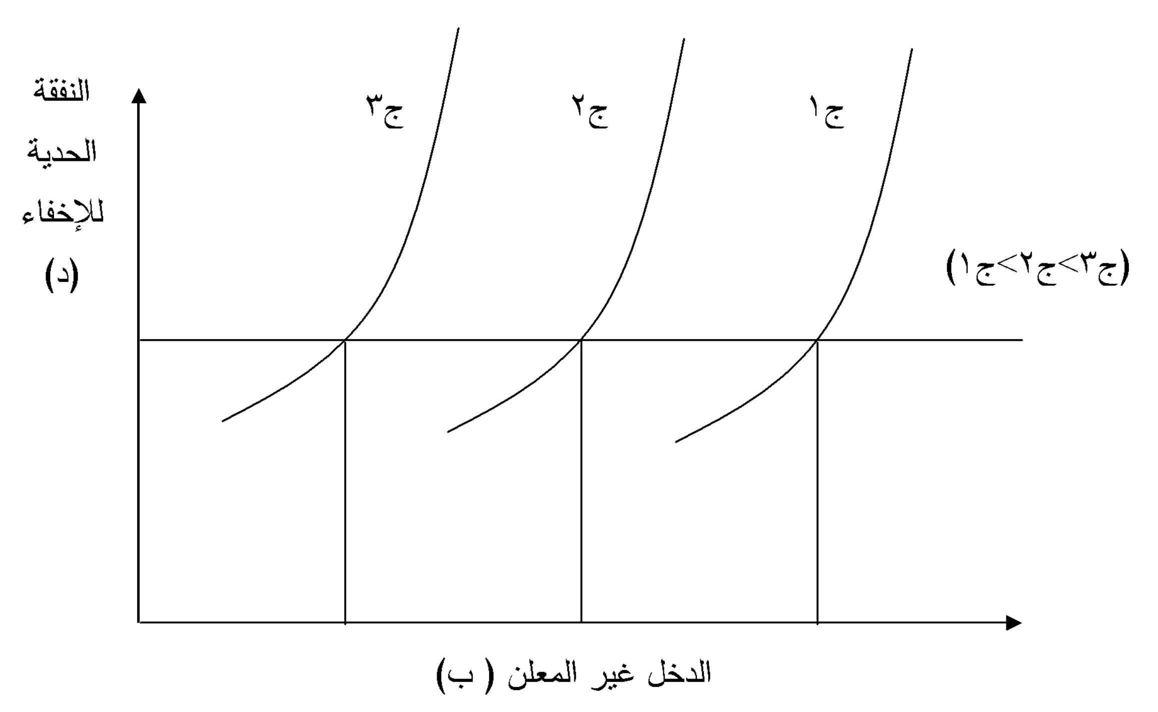
ومن الجدير بالملاحظة أن زيادة إنفاق الإدارة الضريبية على عمليات رقابة ومراجعة المتهربين وان كان يؤدى إلى زيادة ح فإنه يؤدى فى الوقت ذاته إلى زيادة النفقات الخاصة الموجهة نحو إخفاء التهرب وهو ما يقود فى اتجاه عكسى إلى خفض ح. وتشمل هذه النفقات الخاصة ما يصرف على إخفاء مصدر الدخل أو ما يدفع للاستعانة بالمحاسبين والمحامين ومصاريف النزاعات القضائية مع الإدارة الضريبية والتعرض للعقوبات والغرامات المحتملة. ويفسر اتجاه الممولين لإنفاق الأموال على عمليات تغطية التهرب الجزئى بدلا من التهرب الكلى بأن عدم الإقرار بقيمة ١٠% من الوعاء الضريبى أيسر فى الإخفاء من عدم الإقرار بـــ ٩٠% من هذا الوعاء. فالنفقة الحدية لإخفاء الدخل حتى نسبة ١٠% تكون أقل من قيمة الضريبة التى يتعين دفعها، على حين أن النفقة الحدية لإخفاء نسبة من الدخل أكبر من ذلك تتجاوز قيمة الضريبة الواجبة، وذلك بصرف النظر عما إذا كان هذا الإخفاء جيدا أو غير جيد، مشروعا أو غير مشروع(٥٤). ويدعم ذلك أن احتمال اكتشاف التهرب يكون عادة دالة متصاعدة فى المبلغ غير المعلن من الدخل. فكلما أخفى الممول مزيدا من دخله الحقيقى كلما كان أكثر عرضة لإجراءات المراجعة. ويفسر ذلك بوجود صلات متبادلة ومستمرة بين الإدارة الضريبية والممولين. فاحتمال اكتشاف التهرب ليس مؤشرا خارجيا (معطى) ولكنه

يتوقف على الإشارات (المعلومات) التى يعطيها الممول للإدارة الضريبية. وكلما زاد ابتعاد هذه الإشارات عن الحقيقة كلما لفتت انتباه مسئولى الضرائب وأصبح الممول أكثر عرضة لإجراءات المراجعة(٥٥).

ويظهر الشكل رقم ٤ العلاقة بين النفقة الحدية لإخفاء الدخل (أوالتهرب من الضريبة) من جانب الممول (د)، والنفقة الحدية لاكتشاف الدخل غير المعلن (ج) التى تتحملها الإدارة الضريبية، والدخل غير المعلن(ب). فإذا وضعنا ب على المحور الأفقى و د على المحور الرأسى، فإنه يمكننا فى ظل سعر ضريبى معين (ض) افتراض وجود ثلاثة منحنيات (ج$_{١}$ ، ج$_{٢}$ ، ج$_{٣}$) تتناسب مع التغير فى قيمة النفقات الحكومية المخصصة لاكتشاف التهرب. فالواقع أن النفقة الحدية لإخفاء التهرب تكون دالة فى قيمة الدخل غير المعلن، ومن ثم فإن الممول الرشيد سوف يخفى الدخل حتى النقطة التى تتعادل فيها النفقة الحدية لهذا الإخفاء مع قيمة الضريبة المتهرب منها. وبناء على ذلك فإن دخل الممول غير المعلن سوف يكون ب$_{١}$ عندما تنفق الحكومة ج$_{١}$ لمواجهة التهرب، ويكون ب$_{٢}$ عندما تنفق الحكومة ج$_{٢}$، ويكون ب$_{٣}$ عندما تنفق الحكومة ج$_{٣}$(٥٦).

شكل رقم ٤

النفقات الحدية لاخفاء واكتشاف الدخل غير المعلن



نتبين إذن أن قرار الممول بتحديد مقدار الدخل الذى لا يقر به أمام الإدارة الضريبية يتأثر بالنفقة الحدية التى يتحملها من جراء عملية الإخفاء كما يتأثر بمقدار الإنفاق الذى تتحمله الإدارة الضريبية لمراجعة المتهربين من الضريبة. ومن ثم فإن الإدارة الضريبية قد تلجأ لزيادة إنفاقها فى هذا المجال لجعل أعباء التهرب أكبر على من يفكر فى ذلك من الممولين، ولكنها تظل مقيدة فى هذا الخصوص بقيد الميزانية وبحساباتها الخاصة للتوازن بين الإنفاق الحدى والدخل الحدى لعمليات محاربة التهرب.

ولتيسير مهمة الإدارة الضريبية فى التعامل مع مشكلة التهرب فإن بعض الدول تلجأ من ناحية إلى ربط الاستفادة من المزايا التى تمنحها الحكومة لفئات من المواطنين مثل طوابع الطعام (الدعم الغذائى) والعناية الصحية المجانية والتعليم المجانى والضريبة السلبية (الدعم النقدى) بالعديد من الاختبارات القائمة على فحص إقرارات الدخول(٥٧). وميزة هذا الأسلوب أنه قد ينجح فى جعل بعض الممولين يشعرون بأن مزايا الالتزام الضريبى تتجاوز العائد من التهرب. ولكننا نلاحظ أن هذه المزايا موجهة أساسا للطبقات الفقيرة وهى طبقات يفترض أن يكون ميلها للتهرب أقل (بسبب أثر الدخل)، فضلا عن أن هذا التهرب لا يشكل فى كافة الأحوال خطرا كبيرا على الحصيلة الضريبية بعكس تهرب الشرائح الغنية. وتلجأ بعض الدول من ناحية أخرى للعديد من الوسائل الفنية مثل تمكين الإدارة الضريبية من تجميع البيانات عن دخول الممولين من مصادر متعددة مثل مؤسسات الضمان والتأمين الاجتماعى، التعاقدات الحكومية، المعاملات المصرفية، الغرف التجارية والصناعية، والإدارة الجمركية. ولا جدال فى أن استخدام الحاسبات الآلية computers قد جعل التوصل لمعلومات عن التهرب من خلال تحليل بيانات مصادر مختلفة مسألة أكثر يسرا عن ذى قبل.

ويكتسب الربط بين بيانات الضرائب وبيانات الجمارك أهمية خاصة فى محاربة التهرب الضريبى. فإذا تم إلزام المؤسسات بإعلان أسعار وارداتها لكل من إداراتى الجمارك والضرائب فإن ذلك سوف يقلل من دائرة التهرب المتاحة أمام هذه المؤسسات. فهى فى محاولتها لتعظيم أرباحها فى ضوء وجوب إعلان أثمان الواردات للإدارتين معا

سوف تحاول إما المبالغة فى الإقرار بثمن الواردات مما يجعل دينها الجمركى أعلى ولكنه يجعل دينها الضريبى أقل، وإما التقليل من قيمة هذه الأثمان مما يجعل التزاماتها الجمركية أقل ولكنه يزيد من التزاماتها الضريبية. فالواقع أن القرار الأمثل للمؤسسة سواء بالمبالغة فى أثمان الواردات أو التقليل منها سوف يتوقف على المقارنة بين مستوى أسعار الجمارك ومستوى أسعار الضرائب. ومن ثم فإنه كلما اقتربت أعباء الضرائب والجمارك من التعادل وكلما زاد احتمال اكتشاف كذب المعلومات غير الصحيحة التى يقدمها، كلما حرص الممول على زيادة مستوى التزامه الضريبى وتقديم بيانات أكثر صدقا. وفى ضوء ذلك تبدو أهمية إلزام إدارتى الضرائب والجمارك بأن تتولى كل منهما إخطار الأخرى وبشكل فورى عما يتوافر لديها من معلومات بشأن إقرارات الممولين ونتائج مراجعتها وما قد يشك فيه من تهرب أو تهريب. وهذا ما يجرى عليه العمل بالفعل فى بعض الدول ومنها ألمانيا(٥٨).

وتبدو أهمية الفكرة السابقة على وجه الخصوص بالنسبة لدول العالم الثالث التى تهتم عادة بوضع نظام جمركى متشدد وتغفل تشييد نظام ضريبى فعال. فإذا كانت التعرفة الجمركية أعلى من أسعار الضريبة على الدخول بصورها المتعددة أو كانت ذات إجراءات أكثر فعالية عند التطبيق، فإن ذلك سوف يشجع الأفراد على محاولة التقليل من القيمة الحقيقية للسلع المستوردة فى بياناتهم التى تقدم لإدارة الجمارك دون خشية وجود انعكاس سلبى على التزاماتهم الضريبية. وبالأحرى تتحقق النتيجة ذاتها فى حالة الغياب التام لضريبة الدخل (كما الحال فى دول الخليج العربى) وفى حالة انعدام التعاون فى مجال تبادل وتحليل البيانات بين الإدارتين الضريبية والجمركية (كما الحال فى مصر ودول أخرى). ويدفع تطور النظام الاقتصادى العالمى وما يقود إليه من تزايد مستمر فى نصيب التجارة الخارجية فى الدخل القومى الدول إلى الاهتمام بإجراءات مواجهة التهرب الجمركى بنفس القدر الذى تناله إجراءات التهرب الضريبى. وكما يلاحظ مارك بيت M. PITT فإن التهريب الجمركى لم يعد يتم فى العصر الحديث عن طريق السفن التى تفرغ حمولتها ليلا فى غيبة المسئولين، ولكنه يحدث فى ضوء النهار ومن جانب نفس المؤسسات التى تمارس تجارة شرعية ومن خلال الإجراءات الرسمية، وذلك سواء

عن طريق التهريب العينى للبضائع أو تقدير وزنها أو قيمتها بأقل من الحقيقة. ويحدث ذلك فى أحيان كثيرة عن طريق تواطؤ بعض العاملين فى الإدارة الجمركية ذاتها(٥٩). وبالنسبة لموظفى الجمارك الشرفاء فعلى الرغم من الصعوبات التى تحيط بقدرتهم على التعرف على أثمان شراء السلع المستوردة بدقة، فإنه يظل دائما بمكنتهم التعرف على هذا الثمن ولو بقدر نسبى من الشك.

ويتوقف مقدار الشك على نوعية السلعة المستوردة وأوضاع السوق العالمية. فكلما كانت السلعة أكثر نمطية وكلما كان السوق أكثر استقرارا كلما انخفض مقدار الشك وزاد مستوى المعرفة التى يحوزها رجال الجمارك بشأن الثمن الحقيقى للسلعة المستوردة.

وبالنسبة للتهرب الضريبى يكاد يوجد إجماع بين اقتصاديى المالية العامة على أن التهرب الضريبى يكون فى أدنى مستوياته عندما يتم إتباع أسلوب الحجز عند المنبع withholding ; retenir á la source. غير أن هذا الأسلوب ليس خاليا من العيوب. فمن المتصور أن يقوم رب العمل بالاستيلاء على المبالغ التى حجزها من العاملين لديه لحساب الإدارة الضريبية مخاطرا بما قد يتعرض له من عقوبة فى حال اكتشاف فعلته. كذلك فإنه من المحتمل أن يحدث تواطؤ بين رب العمل والعاملين يتم على أساسه الإقرار بأجور صورية أدنى من الأجور الحقيقية لتقليل حجم الاقتطاع الضريبى الذى يتحمله العاملون. ومن المتصور أيضا أن يتم التركيز على زيادة المزايا العينية فى بعض المؤسسات لأنها فى كثير من النظم الضريبية تخضع بشكل أقل من الدخول النقدية أولا تخضع بتاتا للضريبة على الدخول. وهكذا فإن أسلوب الحجز عند المنبع لا يضمن فى حد ذاته تقليل حجم التهرب الضريبى لاسيما وأنه يصعب تطبيقه بالنسبة للعديد من الضرائب كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على دخول المهن الحرة وضريبة التركات. وفضلا عما سبق فإنه يترتب على أسلوب الحجز عند المنبع صورا عديدة من النفقات يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار(٦٠).

غير أن أوجه القصور التى تكتنف أسلوب الحجز عند المنبع لا تمنع من الاعتراف بأنه لا يزال أكثر الأساليب نجاحا فى التقليل من التهرب الضريبى. ومما يؤكد ذلك ما تشير إليه نتائج إحدى الدراسات التطبيقية فى الولايات المتحدة الأمريكية من أن الدخول التى مصدرها الأجور قد تم الإقرار بها بصورة تكاد تكون كلية تليها الدخول من رؤوس الأموال المنقولة ، وذلك على عكس الدخول من المصادر الأخرى. ولا يتوفر تفسير لذلك سوى أن الضرائب على الدخول من الأجور والقيم المنقولـــة يتم حجزها أساسا عند المنبع وتتوافر بشأنها معلومات أفضل لدى الإدارة الضريبية(٦١). وتجد هذه النتائج تأكيدا لها فيما أظهرته إحدى دراسات إدارة البحوث بمصلحة الضرائب الداخلية الأمريكية Internal Revenue Service من أن مستوى الالتزام الضريبى ينخفض بالنسبة لكافة أنواع الدخول التى يقل فيها استخدام أسلوب الحجز عند المنبع. فالحجز عند المنبع فضلا عن كونه أداة جيدة وسريعة لتحصيل الضرائب فإنه يرفع مستوى الالتزام الضريبى لأنه يقلل من فرص التهرب(٦٢).

أيا ما كان الأمر فإنه من واجب الإدارة الضريبية أن تبحث عن الأدوات الملائمة التى تمكنها من مجابهة التهرب ورفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين. ويشترط فى هذه الأدوات ألا تتعارض مع الحريات الشخصية أو النظم الدستورية والقانونية كما يشترط أن تكون نفقتها معتدلة. فإذا حدث ارتفاع كبير فى نفقات الرقابة والمراجعة فإنه سوف يؤدى فى المدى الطويل إلى تراجع نسبة الممولين الذين يتم دراسة ملفاتهم وهو ما يقود بدوره إلى انتشار التهرب وبروز انعكاساته السلبية خاصة فى مجال إعادة توزيع الدخول باعتبار أن الأغنياء لديهم ميلا أكبر وفرصة أفضل للتهرب مقارنة بالفقراء.

ويثير قياس التهرب على مستوى الدولة صعوبات عديدة لأن التهرب يشكل ظاهرة غير قابلة بطبيعتها للملاحظة والقياس بشكل مباشر. وتوجد عادة خمسة مداخل يستخدمها الاقتصاديون لصياغة تقديراتهم لحجم التهرب الضريبى فى دولة ما:

– عوائد عمليات المراجعة التى تتم لبعض الممولين والتى تعطى فكرة أولية عن الدخول غير المعلن عنها.

– المقارنة بين معدلات مشاركة قوى العمل "الحقيقية" وقوى العمل "الظاهرة" لتحديد مدى أهمية الأنشطة غير المسجلة.

– تحليل أهمية القطاع الاقتصادى غير المنظم وحجم الدخول المتداولة فيه.

– تتبع الآثار التى يتركها التهرب على الكميات النقدية الكلية monetary aggregates .

– تحليل التفاوت بين قياسات الدخل الناتجة عن المحاسبات القومية وتلك الناتجة عن بيانات الحصيلة الضريبية.

ولكل من هذه الطرق صعوباتها وأوجه ضعفها التى ناقشها بعض الاقتصاديين باستفاضة(٦٣).

٢. ٤ أثر سياسات العفو و التصالح على الالتزام الضريبى :

تطبق العديد من الدول برامج للعفو الضريبى tax amnesty يتم بمقتضاها منح الأفراد فرصة لتسديد الضرائب الواجبة غير المدفوعة دون التعرض للعقوبات التى يخضع لها عادة من يكتشف تهربهم. والأصل أن شرط الاستفادة من العفو الضريبى هو أن يبادر الممول من نفسه بالإعلان عن تهربه دون أن تكون الإدارة الضريبية قد شرعت فى اتخاذ إجراءات المراجعة أو التحقيق فى مواجهته. وتسمح قواعد التصالح الضريبى فى بعض الدول بقيام اتفاق بين الإدارة الضريبية والممول المتهرب يتيح للأخير بعد اكتشاف تهربه وقبل إدانته من المحاكم دفع الضريبة الواجبة دون تحمله كل أو بعض العقوبات المقررة قانونا على التهرب الضريبى.

وقد اكتسب موضوع العفو الضريبى أهمية متزايدة فى السنوات الأخيرة بسبب التوسع فى تطبيقه فى أرجاء مختلفة من العالم. ففى السنوات العشر الأخيرة أصدرت

أكثر من ٢٨ ولاية أمريكية برامج للعفو الضريبى، كما قدم للكونجرس الأمريكى العشرات من طلبات تطبيق عفو عن التهرب من الضرائب الفيدرالية. وأصدرت دول غربية منها فرنسا وبلجيكا واستراليا وإيطاليا وايرلندا قوانين للعفو الضريبى، ومثلها فعلت دول من العالم الثالث مثل الأرجنتين وبوليفيا والمكسيك والهند والفليبين وشيلى وغيرها. والأصل أن تكون برامج العفو مؤقتة ذات مدة محدودة ولكن توجد برامج دائمة للعفو فى بعض الدول الأوربية مثل الدنمارك وألمانيا والنرويج والسويد تتيح بصورة دائمة للممولين الذين لا يخضعون للتحرى أو لإجراءات المراجعة أو التحقيق أو المحاكمة أن يقوموا طواعية فى أى وقت بدفع التزاماتهم الضريبية مضافا إليها غرامات مخففة.

ويثور جدل شديد بشأن الآثار التى ترتبها برامج العفو على الالتزام الضريبى. فالبعض يؤيد برامج العفو والبعض الآخر ينتقدها بشدة. ومن أبرز حجج أنصار برامج العفو أنه يؤدى إلى زيادة حصيلة الضرائب خاصة فى الوقت الذى تعانى فيه معظم ميزانيات الدول من عجز مزمن. وبالفعل فإن برامج العفو قد حققت زيادة هامة فى الإيرادات الضريبية لبعض الولايات الأمريكية (أكثر ٤٠٠ مليون دولار فى ولاية نيويورك على سبيل المثال). ويلاحظ البعض أن الكثير من الممولين يودون أن يصبحوا ممولين شرفاء ولكنهم يخشون الآثار التى تترتب على كشفهم وقائع تهربهم السابق لاسيما العقوبات التى تترتب فى هذه الحالة. فإذا منح هؤلاء الفرصة التى يطلبونها فإن الإدارة الضريبية سوف تكسب دخلا إضافيا ويصبح بمقدور الممولين المتهربين تسوية أوضاعهم وبدء حياة ضريبية نزيهة، وفى المقابل فإن أحدا لن يخسر شيئا من جراء هذه العملية. ومن مزايا العفو أيضا أنه يحسن الالتزام الضريبى فى المستقبل لأن الناس لن تكون مرغمة على الاستمرار مستقبلا فى التهرب بهدف إخفاء تهربهم السابق، كما أنه يسهل الانتقال إلى نظام جديد يتضمن إجراءات مراجعة أحكم أو عقوبات أقسى.

أما أبرز الانتقادات التى توجه لهذه البرامج فتتمثل فى أن حصيلة تطبيقها قليلة نسبيا. فلم تزد على سبيل المثال فى أية ولاية أمريكية عن ٢% من حصيلة الضريبة على

الدخل. ولوحظ على الأخص أن هذه الحصيلة تأتى فى معظمها من الأفراد الذين تم تحديدهم من قبل الإدارة الضريبية كمتهربين. وتثور أيضا مسألة عدالة هذه البرامج لأنها تخل بالمساواة بين الممولين الشرفاء والممولين المتهربين لصالح الطائفة الأخيرة مما يعرض للخطر مبدأ الالتزام الضريبى. وأخطر الانتقادات تتعلق بأثر قوانين العفو الضريبى على المدى البعيد. فإذا تولدت قناعة لدى الممولين بأن قانون العفو عن التهرب سوف يتكرر من حين لآخر فإنهم سوف يقللون من التزامهم الضريبى آملين فى الاستفادة من فرصة العفو المتوقعة فى المستقبل. ومن ثم فإن الأثر الإيجابى الحال لقانون العفو على الحصيلة سوف يقابله أثر سلبى على الحصيلة فى المستقبل بسبب تدهور الالتزام الضريبى لدى الممولين. ومن أبرز المخاطر المرتبطة ببرامج العفو ما تؤدى إليه من قيام صلات مشبوهة بين المتهربين وبعض موظفى الإدارة الضريبية. فبعض الممولين تصلهم فى الوقت المناسب تحذيرات عن قرب تعرضهم للتحرى أو المراجعة مما يدفعهم للمبادرة بدفع الضريبة طبقا لبرامج العفو ومن ثم يتجنبون عقوبة التهرب الضريبى. وتفتح قواعد التصالح الضريبى المجال لمساومات فوق المائدة وأسفلها (مشروعة وغير مشروعة) بين موظفى الإدارة الضريبية والمتهربين. فالواقع أن برامج العفو والتصالح تؤدى بشكل عام إلى تقليل المخاطر المرتبطة بالتهرب الضريبى بحيث يصبح واردا إمكانية تجنيب المتهرب النفقة العالية المرتبطة بالتهرب.

وفى ضوء ما سبق تنتهى معظم الدراسات النظرية والتطبيقية إلى سلبية الآثار المترتبة على برامج العفو والتصالح. فتخلص إحدى الدراسات إلى أن "التأثير الإيجابى لهذه البرامج على الحصيلة غير مؤكد. فإذا كانت بعض خصائصها تؤدى إلى تحسين الالتزام الضريبى فى ظل بعض الظروف، فإن الاعتماد على هذه الاستراتيجية يمثل مخاطرة كبيرة للحكومات التى تلجأ إليها بحثا عن حصيلة إضافية"(٦٤). وتنتهى دراسة تطبيقية أجريت على برامج العفو التى طبقت فى عدد من دول العالم الثالث من بينها الهند والأرجنتين وكولومبيا إلى أن "معظم هذه البرامج لم تؤد إلى توسعة القاعدة الضريبية، بل إن العديد منها فشل فى تحقيق زيادات هامة فى الحصيلة الضريبية خلال فترة سريانها"(٦٥). وترى دراسة ثالثة أن برامج العفو غير قادرة على تحقيق دخول

إضافية للإدارة الضريبية لأنها غير قادرة على إحداث تغيير فى أفكار ومعتقدات الممولين بشأن قدرة الحكومة فعليا على تشديد انفاذ القوانين الضريبية. فإذا استمر المتهربون على اعتقادهم بعجز الحكومة عن اكتشاف تهربهم وإنزال العقوبات المقررة بهم، فلماذا يتصور أن يبادر هؤلاء للإعلان طواعيـــة عن تهربهم وتحمل الأعباء المالية المترتبة على ذلك فى الحاضر (دفع قيمة الضرائب على المبالغ المتهرب منها) وفى المستقبل (صعوبة العودة لإغفال مصادر الدخل بعدما أقر بوجودها)؟(٦٦).

للإجابة على التساؤل السابق يلاحظ حقا أنه فى ظل النماذج التقليدية للتهرب الضريبى لا توجد ميزة للمتهرب تدفعه لأن يقدم على الاستفادة من برامج العفو وأن يغير سلوكه الذى درج عليه فى الماضى. ولكن من الناحية العملية يلاحظ أيضا أن العديد من الممولين يتقدمون بالفعل بإقرارات جديدة يكشفون فيها عن تهربهم السابق إذا ما منحوا فرصة الاستفادة من برامج العفو الضريبى. وإزاء هذه المفارقة يرى بعض الاقتصاديين أن التفسير البسيط والبدهى لسلوك الممولين يكمن فى أن هذا السلوك لا يتفق مع نموذج الرشادة التقليدى القائم على فكرة "المنفعة المطلقة" ولكنه يتفق بالأحرى مع مفهوم "المنفعة المتكيفة" adaptive utility. فالفرد لا يعرف دالة منفعته بيقين ولكنه يتعرف عليها من خلال التجربة. ويتخذ الفرد قراره من خلال تصور لما قد يترتب على أفعاله من نتائج، فهو فى الواقع يختار الفعل (التصرف) الذى يعظم منفعته المؤقتة. ولكن من خلال المرور بالتجربة والتعامل مع نتائج هذا الفعل قد يغير الفرد من تصوراته حول دالة منفعته. ويصدق هذا بصفة خاصة فى الحالة التى يمارس فيها الفرد هذا الفعل للمرة الأولى. وكنتيجة لما سبق فإن الفرد قد يختار فى لحظة ما فعلا مختلفا تماما عن الفعل الذى سبق له اختياره. وبتطبيق ذلك على حالة التهرب الضريبى فإن الممول يختار مبلغا معينا من دخله للإقرار به ساعيا من وراء ذلك إلى تعظيم منفعته المؤقتة فى ظل عدم اليقين بشأن المنفعة السلبية المرتبطة بخطر اكتشاف أمر تهربه. وفى مرحلة لاحقة قد يعلم الممول أن منفعته السلبية الحالية مرتفعة ويتبين أن نفقة كذبه على الإدارة الضريبية –فى حالة اكتشاف تلك الإدارة دخله المهرب– سوف تكون أعلى من المنفعة التى تعود عليه من التهرب. وهنا إذا ما تقرر تطبيق برنامج للعفو الضريبى، فإن هذا الممول

سوف يبادر للإقرار بدخل إضافى حتى ولو لم تتبدل احتمالات الكشف عن التهرب أو معدلات الضريبة(٦٧).

وأخيرا تجدر الإشارة إلى أن إصدار قوانين العفو الضريبى يقترن عادة بإجراءات مصاحبة تستهدف زيادة النفقات المخصصة لاكتشاف التهرب ومراجعة المتهربين وفرض عقوبات أكثر شدة عليهم. ولكن – كما أوضحنا سلفا– فإن تأثير هذه الإجراءات غير مؤكد حيث يتوقف على موقف الفرد من مبدأ المخاطرة كما يتوقف على مقدار النفقة التى يتحملها لإخفاء التهرب الذى قام به. ومع ذلك فإن الزيادة التى تسجلها الحصيلة الضريبية فى فترة العفو سوف تعود – على الأقل فى جزء منها– إلى هذه الإجراءات المصاحبة لأنه يصعب دائما التمييز بين أثر كل من العفو وإحكام إنفاذ قوانين التهرب على الحصيلة(٦٨).

٣. أثر سياسات الإنفاق العام على التهرب :

الفكرة التقليدية الشائعة فى أدب المالية العامة هى أن الدولة تسعى من خلال اختيارها لمستوى ونوعية النفقات العامة ومعدل الضريبة للوقاية من التهرب الضريبى بهدف تعظيم منفعة "**الممول المتوسط**" (أو الممثل للآخرين representative citizen). وفى المقابل فإن الفرد يختار مهنته وعدد الساعات التى يعملها والقدر من الدخل الذى يقر به بهدف تعظيم منفعته الخاصة آخذا فى الاعتبار نفقة التهرب الضريبى. ولذا فإننا نجد أن دالة منفعة المواطن فى الأدب الاقتصادى تشتمل على شقين (V+U). حيث تعبر U عن منفعته من وراء استهلاك السلع الخاصة بينما تعبر V عن منفعته من وراء استهلاك السلع العامة.

وبالنسبة للسلع الخاصة فإن قيمة المنفعة تتشكل من الدخل بعد دفع الضرائب وما يتوجب من غرامات أو عقوبات، أما بالنسبة للسلع العامة فتعتبر V دالة فى سعر الضريبة مادام عدد المواطنين معطى. وقد درج أدب الاقتصاد العام على اعتبار

تخصيص الموارد لإنتاج السلع العامة يحقق منفعة اجتماعية أعلى من تخصيصها لإنتاج السلع الخاصة(٦٩). وسبب ذلك هو افتراض أن الأموال العامة تستخدم لتحقيق خيارات أمثل مقارنة بالأموال الخاصة. ولذا فإن تولى القطاع الخاص إنتاج وتوزيع السلع العامة سوف يتسم بكفاءة أقل لأن كل فرد سوف يكون لديه حافز لأن يسلك سلوك "**المسافر المجانى**" Free rider محملا الآخرين نتائج أنانيته.

ولكن هذه النظرة تتضمن مجموعة من الافتراضات التى تخلو من الواقعية وتتميز بعدم التناسب الحاد بين المواطن الذى يوصف بالأنانية غير الأخلاقية وبين الحكومة التى تسلك سلوكا يوصف بحسب تعبير الفريد مارشال بالفروسية الاقتصادية economic chivalry يتميز بالإيثار والخلو من الغرض. فليس صحيحا أن تزود الفرد بالسلع العامة تحكمه دائما لعبة "**مأزق السجين**" Prisoner's dilemma game . فسلوك الفرد الأنانى أو الإيثارى فى هذا الصدد يتوقف على عوامل عديدة من أهمها ما يتوقعه من أفعال (أو تصرفات) من جانب الأفراد الآخرين سواء فى الحاضر أو فى المستقبل. ففى بعض الظروف قد تكون المساهمات التطوعية (أو التعاون الكامل) هى الاستراتيجية الفردية السائدة. فبعض الأفراد يدفعون الضرائب بالتزام تام لأنهم يقدرون أهمية السلع التى تزودهم بها الحكومة ويعترفون بأن مساهماتهم الضريبية ضرورية لحمل الآخرين على مساهمة مماثلة.

من المنطلق السابق حاولت بعض الدراسات علاج النقص الذى شاب النماذج التقليدية للتهرب الضريبى التى أغفلت تماما دراسة تأثير النفقات العامة على الالتزام الضريبى. فأحد المداخل الجديدة يقوم على أساس أن الممول ينظر لعلاقته بالدولة على أنها ليست علاقة إلزام coercion فحسب، ولكنها أيضا علاقة تبادل أو مقايضة exchange. فالممول يعطى الدولة قوة شرائية (مبلغ الضريبة) فى مقابل تلقيه السلع العامة. وينبنى على ذلك أنه فى اقتصاد صغير نسبيا حيث يفترض أن يشعر كل فرد بأهمية الدور الاقتصادى والاجتماعى الذى يقوم به ويقوم به الآخرون، فإن الممول سوف يأخذ فى الاعتبار أثر قراره بالتهرب على عرض السلع العامة وعلى قرارات الآخرين

بالتهرب من عدمه. أما فى اقتصاد واسع فإن الممول يكون أقل حساسية لأثر قراره بالتهرب على عرض السلع والخدمات العامة ولأثر هذا القرار على سلوك الممولين الآخرين. ومع ذلك فإنه يفترض فى بعض الحالات أن يتأثر قرار الممول بالتهرب بالتغير الذى يصيب علاقة معدل الضريبة بمستوى الخدمات العامة. فإذا حدثت زيادة فى سعر الضريبة فإن أثرها على زيادة أو نقص مستوى التهرب الضريبى يتوقف على الشعور بمدى التحسن أو التدهور فى حجم ومستوى السلع العامة. وفى ضوء ذلك فإنه يكون من المستساغ افتراض أن مستوى عرض السلع العامة يؤثر على أنشطة التهرب الضريبى التى يقوم بها الممولون. ولكن يتعين الاعتراف بأن تأثير التغير فى مستوى المنافع العامة على الالتزام الضريبى يتفاوت من ممول لآخر تبعا لتكوينه النفسى وموقفه من المخاطرة ومقدار أمانته ومدى اهتمامه بالخدمات والمنافع العامة والأهمية النسبية لهذه الخدمات والمنافع فى الإطار الكلى للاقتصاد الوطنى وتبعا لمستوى دخل الممول وطبيعة عمله.. الخ.(٧٠). وفى تطوير لذات المدخل يقدم الإيطالى ماسيمو بوردينيون M. BORDIGNON نموذجا يقوم على اعتبار أن الممول يقوم بحساب مدى "**إنصاف**" fairness شروط المقايضة (التبادل) بين استهلاكه الخاص وتزويد الحكومة له بالسلع العامة.

فإذا كانت شروط المقايضة المقدمة من الحكومة عبر النظام الضريبى تختلف عن هذه "الشروط المنصفة" كما يعتقدها، فإن الممول سوف يرغب فى التهرب مستهدفا "إعادة الإنصاف" لعلاقته بشركائه فى النظام الضريبى. ولكن باعتبار أن التهرب يتضمن قدرا من المخاطرة فإنه يتوقع أن يتجه الممول إلى قدر من التهرب أقل من المستوى الذى يرغب فيه لتحقيق الإنصاف الذى يعتقده(٧١).

وكما يرى كل من SPICER & LUNDSTEDT فإن الممول يقدر مدى "**إنصاف**" شروط المقايضة (التجارة) المعروضة عليه من الدولة من خلال بعدين متميزين: الأول هو أن يشعر الممول بأن هذه الشروط غير منصفة بسبب أن كمية أو نوعية السلع التى يتلقاها من الحكومة غير متناسبة مع أعباء الضريبة التى تحملها. والثانى هو أن يعتبر الممول توزيع العبء الضريبى بين الممولين غير منصف سواء

لأنه يعتبر هيكل الضريبة ذاته غير عادل، أو سواء لأن الممولين الآخرين يتهربون من أداء الضريبة المفروضة عليهم، أو بسبب الاثنين معا(٧٢).

وتظهر أهمية النفقات العامة على وجه الخصوص فى تشكيل رد فعل الممول على الزيادات التى تطرأ على سعر الضريبة. وهنا يمكننا التفرقة بين حالتين:

– إذا كان الشعور السائد عند الممول هو أن مستوى المنافع التى يحصل عليها من النفقات العامة أكبر من أو يعادل مستوى هذه المنافع وفقا لمفهومه الشخصى للإنصاف، فإن حدوث زيادة فى سعر الضريبة (ض) سوف يؤدى إلى زيادة رفاهة الممول ، ومن ثم يتقبل هذه الزيادة و يبقى مستوى تهربه عند نقطة الصفر.

– إذا كان شعور الممول هو أن مستوى المنافع التى يحصل عليها من النفقات العامة أدنى مما يجب وفقا لمفهومه الشخصى للإنصاف، فإن زيادة ض سوف تقود إلى خفض مستوى رفاهته الشخصية، ومن ثم سوف يسعى هذا الممول لمقاومة هذه الزيادة عن طريق زيادة مستوى تهربه من الضريبة.

وقد جاءت نتائج بعض الدراسات التجريبية والتطبيقية لتدعم المدخل السابق. فتؤكد إحدى الدراسات التجريبية أن حدوث زيادة فى مستوى المنافع العامة التى يتلقاها الأفراد نتيجة مساهماتهم الضريبية تؤدى إلى زيادة التزامهم الضريبى (٧٣). وتؤكد نتائج دراسة تجريبية أخرى أجريت فى ألمانيا أن الميل للتهرب الضريبى يتناقص مع ارتفاع أهمية النفقات العامة التحويلية التى يتلقاها الممولون. فكلما كان حجم التحويلات العامة التى يستفيد منها الممول أكبر كلما قلت دوافعه للتهرب من الضريبة المفروضة عليه(٧٤). وتفيد إحدى الدراسات أن وضع التهرب الأمثل يزيد مع انخفاض منحنى **ضريبة الدخل السلبية** negative income tax التى يحصل عليها الممول(٧٥). وتظهر نتائج استبيان أجرى على مستوى واسع فى السويد أن موقف الناس من الضريبة يفسر أساسا من خلال "**نموذج المقايضة**" exchange model الذى يفترض أن سلوك الممولين تحكمه عوامل دخلية income factors . فالأفراد أصحاب الدخول العالية يتخذون موقفا أقل تسامحا من الضريبة مقارنة بغيرهم لأنهم يتلقون عائدا أقل من المنافع

العامة(٧٦). وأخيرا فإن نتائج دراسة تطبيقية أجريت فى جامايكا تؤكد على أنه كلما كانت المنافع العامة التى تعود على المواطنين من الإنفاق العام أكبر كلما كان عدم التزامهم الضريبى أقل(٧٧).

ولعل أهمية النتائج السابقة تكمن على وجه الخصوص فى إظهار أن الممولين لا ينظرون إلى أعبائهم الضريبية كتضحيات منعزلة. فمدى قبول العبء الضريبى الشخصى مرتبط بالمنافع التى تعود من وراء النفقات العامة وبحجم الأعباء الضريبية التى يتحملها الممولون الآخرون. ومن ثم يبدو جليا أن سلوك التهرب من الضريبة لا يرتبط فقط بمؤشرات السياسة الضريبية (سعر الضريبة، مستوى العقوبة، احتمال اكتشاف التهرب، برامج العفو والتصالح)، وإنما يرتبط أيضا بمؤشرات الإنفاق العام. ولذا فإن المنافع العامة سواء كانت فى شكل عينى أوفى شكل نقدى وسواء كانت مباشرة أو غير مباشرة تلعب دورا بارزا فى مسألة الالتزام الضريبى. فإذا شعر الممول بأنه يتلقى من الدولة أقل مما يجب أو أقل مما يتلقاه الآخرون فإن احتمالات تهربه تتزايد. وهنا يهمنا التأكيد على أن تقدير الممول للمنافع العامة يتأثر ليس فقط بالمنافع الجزئية المباشرة التى تعود عليه فى مقابل الضريبة التى يدفعها ولكنه يتأثر أيضا بشعوره العام تجاه السياسة الكلية للإنفاق العام التى تتبعها الحكومة. فإذا كان الشعور الغالب لدى الناس هو أن الحكومة تسيء تخصيص الإنفاق العام أو أنها تنفق الأموال على أغراض لا تحقق الصالح العام أو لا تحسن من أوضاعهم الاقتصادية أو الاجتماعية، أو تولد لدى الناس الانطباع بانتشار الفساد أو الرشوة أو استغلال النفوذ والمحسوبية فى الجهاز الحكومى، فإنهم سوف لا يعطون أهمية كبيرة لما يرتبه تهربهم من أثر سلبى على ازدهار الدولة و رفاهة المجتمع.

ولكن يحد من افتراض قيام علاقة قوية بين حجم ومستوى ونوعية الإنفاق العام من جانب والتهرب الضريبى من جانب آخر عناصر جديرة بأن تؤخذ فى الاعتبار. فمن ناحية أظهرت بحوث عديدة أن مثل هذه العلاقة ليست ذات تأثير كبير على "**العقلية الضريبية**" tax mentality للممولين خاصة بسبب شيوع "**الجهل الضريبى**" fiscal

ignorance(٧٨). ومن ناحية ثانية فإن الشعور بما يعد "إنصافا" يختلط أحيانا بمشاعر الأنانية والأثرة التى تكمن داخل كل فرد. فمن الصعب دائما تحديد أين تنتهى الأثرة وأين يبدأ الإنصاف خاصة وأن مستويات الشعور الأخلاقى والالتزام المدنى والإيثار الاجتماعى تتفاوت من فرد لآخر ومن جماعة لأخرى. ومن الجدير بالملاحظة أنه من مقتضى التحليل السابق أن يكون تهرب الأفراد الذين لديهم ميل أكبر للسلع العامة أدنى من تهرب الأفراد الذين لا يفضلون السلع العامة. فهؤلاء الذين يحرصون على الاستفادة من المدارس والمستشفيات العامة ووسائل النقل العام والإسكان المدعوم حكوميا –وهم عادة الشرائح الأدنى دخلا– يتوقع أن يكون مسلكهم التهربى أقل مقارنة بالفئات التى لا تلجأ للاستفادة من المنافع والخدمات العامة المذكورة آنفا. ولكن ذلك يتوقف كما أشرنا على تأثير عوامل أخرى أبرزها مدى تملك مشاعر الأنانية أوالايثار ومدى موضوعية مفهوم "الإنصاف" ومستوى الدخل ودرجة تقبل المخاطرة التى تميز كل فرد أو فئة من الممولين.

يبقى أن تحليل العلاقة بين النفقات العامة والتهرب الضريبى له أهمية بالغة على السياسات الاقتصادية والمالية الحكومية تظهر فى الاتجاهين المتقابلين: فمن حيث تأثير النفقات العامة على مستوى التهرب الضريبى فإن ذلك يبدو كما أوضحنا حقيقة مسلمة بالنسبة لمعظم الاقتصاديين الذين اهتموا مؤخرا بهذه المسألة وهو ما تدعمه أيضا نتائج الدراسات التجريبية و التطبيقية. ومن ثم فإن الحكومة إذا رغبت فى أن تقلص النفقات العامة الحقيقية أو التحويلية أو أن تزيدها أو أن تغير فى هيكلها أو أن تستخدمها كأداة للسياسات الاقتصادية، فإنها يجب فى كافة هذه الأحوال أن تعتنى بدراسة أثر ذلك على التهرب الضريبى إضافة لدراسة أثر ذلك على توزيع الدخول فى المجتمع. ومن حيث تأثير التهرب الضريبى على النفقات العامة فإن إحدى الدراسات الحديثة قد توصلت إلى أنه فى ظروف معينة قد يقود التهرب الضريبى إلى مستوى أقل من المستوى الأمثل للإنفاق العام (أو إنتاج السلع العامة)، كما أنه قد يؤدى أيضا إلى مستوى أعلى من المستوى الأمثل(٧٩).

٤ . أثر الأوضاع الاقتصادية الكلية على التهرب :

كما يتأثر التهرب الضريبى بالسياسات الضريبية وبسياسات الإنفاق العام فإنه يتأثر أيضا بمعطيات ومتغيرات الاقتصاد الكلى. ورغم إغفال الاقتصاديين عامة دراسة هذه المؤثرات لمدة طويلة، فإن دراسات معدودة تمت فى السنوات القليلة الماضية نحت نحو دراسة العلاقات المتبادلة بين مستوى التهرب الضريبى والمتغيرات الاقتصادية الرئيسية. غير أن هذه الدراسات اقتصرت على التناول الجزئى لهذه العلاقات وكانت فى أغلبها دراسات تطبيقية أو عرضية، ومن ثم فإنه لا توجد حتى هذه اللحظة دراسة واحدة متكاملة تطرح موضوع تأثر التهرب الضريبى بالهياكل والمتغيرات والسياسات الاقتصادية. وسوف نحاول أن نحلل فى إطار هذا المبحث علاقة التهرب الضريبى بكل من التضخم، الاحتكار، أوضاع سوق العمل والازدواجية الاقتصادية، وأخيرا مستوى الدخول وتوزيعها.

٤ . ١ معدل التضخم :

من المهم التعرف على طبيعة العلاقة بين معدل التضخم ومستوى التهرب الضريبى. فالشائع فى الأدب الاقتصادى هو أن التضخم يؤدى آليا لزيادة الحصيلة الضريبية بسبب زيادته للدخول الاسمية. كما أن الكثير من الحكومات تتجه لفرض ضريبة إضافية على الدخول التضخمية مما يزيد من موارد الدولة فى فترة التضخم. وهكذا فإن موارد الدولة الضريبية تزيد مع زيادة معدل التضخم سواء عن طريق الضريبة غير المشرعة non legislated tax التى تتمثل فى زيادة الحصيلة بسبب زيادة الدخول لاسيما فى ظل نظام ضريبى تصاعدى، أو عن طريق فرض ضرائب مشرعة إضافية على الدخول التضخمية بهدف زيادة الحصيلة الضريبية من ناحية ومواجهة آثار التضخم السلبية من ناحية أخرى.

ولكن مثل هذا التحليل الشائع يغفل تأثير التضخم على الالتزام الضريبى للممولين. فإذا كان هذا الالتزام مرتبطا سلبيا بمعدل التضخم فإن التأثير الصافى للتضخم على الحصيلة الضريبية سيكون أقل أهمية مما كان يعتقد فى الماضى. ويؤثر التضخم على قرار الممول بالتهرب لأنه يؤدى إلى تقليص القيمة الحقيقية لدخله المتاح مما يدفعه للتفكير فى إعادة الاحتفاظ بنفس القوة الشرائية التى كان يتمتع بها وذلك عن طريق التهرب الضريبى. فالممول قد يخفض دخله المعلن للإدارة الضريبية ليحتفظ –فى ظل التضخم الذى قلص القوة الشرائية لدخله– بنفس مستوى الدخل المتاح. ولاشك فى أن مدى تأثر كل ممول بالتضخم يتفاوت بحسب موقفه من المخاطرة. فإذا كان موقفه حياديا risk-neutral فإن قراره بالتهرب يكون مستقلا عن تأثير التضخم على القوة الشرائية للدخل المتاح، أما إذا كان هذا الممول ينفر من المخاطرة risk-averse فإن قراره بالتهرب يتأثر بنتائج التضخم وفقا للمدى الذى تحدده دالة النفور النسبى من المخاطرة(٨٠).

وتؤكد نتائج دراستين تطبيقيتين أجريت إحداهما على الولايات المتحدة الأمريكية والأخرى على بعض اقتصادات أمريكا اللاتينية وجود علاقة بين التضخم ومستوى الالتزام الضريبى. فقد وجد بالتطبيق على الولايات المتحدة خلال الفترة ١٩٤١–١٩٨١ أن زيادة مقدارها نقطة واحدة فى معدل التضخم كانت تتسبب فى نحو ٦٠٠ مليون دولار أمريكى دخل سنوى غير مقر به من قبل الممولين الأمريكيين. وتؤدى نفس الزيادة فى معدل التضخم إلى رفع نسبة الدخل غير المقر به بمقدار ١٤و٠%(٨١). وباستخدام بيانات عن الأرجنتين والبرازيل وشيلى وجد البيرت فيشلو و جورج فريدمان FISHLOW & FRIEDMAN أن التهرب يزيد مع زيادة معدل التضخم. ففى الأرجنتين على سبيل المثال أعقب زيادة معدل النمو الاقتصادى ارتفاع حاد فى عجز الميزانية. وباءت بالفشل محاولات تغطية هذا العجز عن طريق الحصول على تمويل تضخمى إضافى بسبب وجود مرونة عالية للتهرب من الضريبة التضخمية. وفى ضوء ذلك يرى فيشلو وفريدمان أنه لكى ترفع الأرجنتين مستوى ناتجها القومى الإجمالى فإنه يتعين عليها أولا أن تحصل على الموارد اللازمة لتعويض التهرب المتزايد الذى يحدث

فى المرحلة الأولية، فإن لم تفعل ذلك ستواجه البلاد مراحل من التضخم العالى، بل ربما التضخم الجامح hyperinflation الذى يؤدى فى نهاية المطاف إلى إضعاف النمو الاقتصادى. أما بالنسبة للبرازيل وشيلى فإنه بإمكان المسئولين استخدام الضريبة التضخمية بشكل محدود لموازنة الهبوط فى الالتزام الضريبى الذى يصاحب النمو المتوقع(٨٢).

وقد أظهرت الملاحظة أن الحصيلة الإضافية التى توقعت الدول المشار إليها الحصول عليها من خلال تطبيق ضريبة التضخم قد قابلها هبوط فى الموارد الضريبية الأخرى. ولذلك فإنه يتعين على المسئولين قبل التفكير فى تمويل عجز الميزانية بواسطة الضريبة التضخمية، أن يفحصوا العلاقة بين معدل التحصيل المعتاد للضرائب والتضخم. فليست دائما مجدية محاولات الحكومات استخدام ضريبة التضخم الإضافية لتعويض الهبوط فى الحصيلة المعتادة للضرائب، خاصة عندما يتوقع الممولون حدوث زيادة فى دخولهم فى المستقبل القريب.

ويشير فيشلو و فريدمان من واقع تجارب دول أمريكا اللاتينية إلى وضع خاص يتسبب فيه التضخم وتناقص الالتزام الضريبى فى أضرار مالية واقتصادية كبيرة. فإذا كانت الحكومة قد درجت من قبل على فرض ضرائب تضخميـــة مرتفعة بقدر ما تستطيع حتى تعدت حدود المنطقة غير المسموحة فى منحنى لافير – المشار إليه آنفا – بحيث لم يعد بإمكانها توقع الحصول على دخول إضافية، وفى الوقت ذاته توقع الممولون أن الاقتصاد سينمو فى المستقبل بمعدل أسرع (أو يخرج من حالة الانكماش) مما دفعهم لتخفيف درجة التزامهم الضريبى الحالى، فإن الحكومة سوف تواجه عجزا لا تستطيع تمويله بطريق الضريبة التضخمية الإضافية. وفى هذه الحالة سوف تزداد هوة عجز الميزانية مما يوقع الاقتصاد الوطنى فى وضع التضخم الجامح(٨٣).

هذه النتائج تشير إلى أن مستوى التهرب يرتفع مع زيادة معدل التضخم مما يناقض الاعتقاد الشائع الذى يذهب إلى أن التضخم يحقق زيادة فى الحصيلة الضريبية ويشكل

فى حد ذاته ضريبة غير مقننة أو غير مشرعة تدعم حصيلة الضرائب الحكومية. فالواقع هو أن الممولين يردون على التضخم وما ينجم عنه من خفض للقوة الشرائية وزيادة فى أهمية الضرائب المدفوعة لاسيما فى ظل نظام ضرائب تصاعدى عن طريق القيام بتخفيض أعبائهم الضريبية من خلال التهرب.

٤ . ٢ الاحتكار :

تقدم الشركة المحتكرة على التهرب إذا تبين للمسئولين عنها أن ذلك يعظم أرباحها المتوقعة. فإذا سلمنا بالافتراض الاقتصادى الشائع الذى من مقتضاه أن سلوك الوحدات الإنتاجية رشيد وفى الوقت ذاته غير حريص على احترام القيم الأخلاقية المجردة لذاتها، فإنه من المتوقع أن تقوم الشركة المحتكرة عمدا بارتكاب جريمة التهرب الضريبى متى تبين لها أن المنافع المتحققة من وراء ذلك تتجاوز المخاطر المرتبطة بعملية التهرب. وفى مثل هذه الحالة سوف تقيم الشركة استراتيجياتها الخاصة بالكشف عن حساباتها المختلفة للإدارة الضريبية على النحو الذى يشكل الوضع الأمثل بالنسبة لها. وعادة ما تمسك هذه الشركة بحسابين متوازيين أحدهما حقيقى والآخر صورى يقدم للإدارة الضريبية. ويتم التهرب من خلال التلاعب بالأرقام التى تخص أربعة بنود: الأثمان الحقيقية للمدخلات، نفقات الإنتاج الحقيقية، حجم الإنتاج الفعلى، والأثمان الحقيقية للمبيعات. ويلاحظ أنه فى كافة هذه الصور تتحمل الشركة نفقة قد تكون كبيرة أو صغيرة لإتمام عملية إخفاء حقيقة الأرباح التى حققتها.

والشركة المحتكرة فى سعيها منذ البداية لتعظيم أرباحها فى ظل الضريبة المفروضة عليها تكون بالخيار بين عدة بدائل :

- نقل العبء الضريبى الواقع عليها جزئيا أو كليا إلى المستهلكين.
- التهرب عن طريق الإقرار بجزء من الأرباح الحقيقية بدلا من الإقرار بمجملها.
- الجمع وفق صيغة ما بين البديلين الأول والثانى.

ويلاحظ أن البديل الأول يؤدى عادة إلى خفض أرباح المحتكر الإجمالية مقارنة بحالة عدم وجود ضريبة من الأساس. أما البديل الثانى فيعيبه أن المحتكر يبقى خاضعا لاحتمال حدوث مراجعة من قبل الإدارة الضريبية لحساباته وتعرفها على ربحه الحقيقى ومن ثم تعرضه للجزاءات المقررة على التهرب. ولذا فإنه يكون على المحتكر أن يختار أحد البدائل الثلاثة فى ضوء سعيه لتعظيم منفعته الكلية المتوقعة آخـــذا فى الاعتبار مزايا وعيوب ومخاطر كل بديل منها. وفى هذا الخصوص يرى ماسيمو ماريلى M. MARRELLI أن الممول المحتكر يتجه أولا للتهرب من الضريبة المفروضة عليه ، فإن لم يستطع أو خشى عاقبة ذلك قام بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين(٨٤).

ورغم أن النماذج الأولى للتهرب الضريبى تفترض – كما أشرنا سلفا– أن احتمال المراجعة واكتشاف التهرب يعد أمرا خارجيا معطى exogenously given – ومن ثم يكون مستقلا عن الدخل الإجمالى الذى يقر به الممول–، فإن ذلك يعد افتراضا غير واقعى أصبح يقابل بالنقد بصورة متزايدة من جانب الاقتصاديين. ففى العالم الواقعى تقوم الإدارات الضريبية بصياغة قواعد المراجعة التى تتبعها على نحو يكون حساسا لمضمون الإقرار المقدم من الممول. فاحتمال المراجعة (ح) يكون عادة دالة متزايدة فى مقدار النفقات التى تدعى الشركات المحتكرة تحملها، كما يكون دالة متزايدة فى مقدار الأرباح التى تقر هذه الشركات بتحقيقها، ويكون أيضا دالة متزايدة فى حجم هذه الشركات. ولكن فى ظل الاعتقاد الذى يسود بعض المجتمعات بأن الشركات الأقل حجما تتجه بشكل أكبر للتهرب فإن ح قد تكون على العكس دالة متناقصة فى حجم الشركات. العبرة فى كل ذلك تكون بالاقتناع السائد لدى الإدارة الضريبية. فإذا كان هذا الاقتناع يتمثل فى أن الشركات الكبرى تنحو أكثر من غيرها للتهرب من الضريبة، فإن الشركات المحتكرة الكبرى ستكون أكثر من غيرها عرضة لاحتمال المراجعة واكتشاف ما تقوم به من تهرب. أما إذا كان الاقتناع السائد هو أن الشركات الأقل حجما تنحو أكثر من غيرها إلى التهرب، فإن الشركات المحتكرة الصغيرة ستكون أكثر من غيرها عرضة لاكتشاف تهربها. ويفترض أن يكون نوع الاقتناع السائد لدى الإدارة الضريبية معروف لدى المسئولين عن الشركات لحظة اتخاذ قرار التهرب(٨٥).

ويلاحظ بعض الباحثين أن الشركات المحتكرة تلجأ -خاصة فى نطاق قطاع الخدمات والقطاع الاقتصادى غير المنظم- إلى تفضيل التعامل بالنقود السائلة cash بدلا من استخدام الأساليب الأخرى الأكثر اعتيادا مثل التحويلات المصرفية والشيكات. وقد تبين من الملاحظة الواقعية أن هذه الشركات تخفض أسعار منتجاتها بالنسبة للمبيعات التى تتم بالنقود السائلة بما يعادل تقريبا قيمة الضريبة المفروضة على المبيعات. وهذا الأسلوب يوفر على المشترى قيمة الضريبة غير المباشرة (ضريبة المبيعات) ويوفر على البائع (الشركة المحتكرة) قيمة الضريبة المباشرة (ضريبة الدخل). فالشركة المحتكرة تستخدم أسلوب تخفيض الأسعار بالنسبة لعروض الشراء بالنقود السائلة كوسيلة للتمييز السعرى بين المشترين لتحقيق غرضها فى التهرب من الضريبة على الدخل. ولكن إذا زادت العقوبة المفروضة على التهرب من ضريبة الدخل أو ازدادت احتمالات الكشف عن المتهربين فإن الشركة المحتكرة سوف تتجه على الأغلب لزيادة أسعارها على المبيعات بالنقود السائلة ومن ثم يقل مستوى التهرب. وللتغلب على هذه الصورة الخاصة من التهرب الضريبى قد يكون من المفيد إخضاع المشترين للمراجعة والعقوبة بسبب تهربهم من الضريبة غير المباشرة عن طريق الشراء بالنقود السائلة. ففى هذه الحالة سوف يخشى العديد من المشترين المخاطرة بالتعرض للآثار السلبية لاكتشاف التهرب وفى الوقت ذاته تحصل الإدارة الضريبية على معلومات من المستهلكين تمكنها من اكتشاف تهرب الشركات المحتكرة التى تتبع هذا الأسلوب. وقد يقود ذلك كله إلى خفض حجم الاقتصاد غير المنظم ومستوى التهرب الضريبى(٨٦).

وبالنسبة للسوق شبه الاحتكارية خلصت إحدى الدراسات إلى أن مدى التهرب الضريبى لا يتوقف فقط على درجة التواطؤ السائدة فى السوق وإنما يتوقف أيضا على الأنصبة النسبية لمختلف الشركات فى هذه السوق. فإذا لم تكن هذه الأنصبة مجزأة ومتفرقة إلى حد كبير فإن الزيادة فى درجة التواطؤ تؤدى إلى زيادة واضحة فى التهرب الضريبى(٨٦).

وبصدد العلاقة بين التهرب الضريبى و الكفاءة الاقتصادية فإن فريقا من الاقتصاديين يتجه إلى أن التهرب الضريبى قد يقلل من التشوه الناشئ عن فرض الضرائب على الأرباح، ومن ثم قد يرفع كفاءة الأنشطة الاقتصادية المختلفة باعتبار أن الضرائب تؤثر سلبيا على الاستثمار الحدى وعلى أسلوب تخصيص الاستثمارات قطاعيا ومكانيا خاصة فى المديين القصير والمتوسط(٨٧). ولكن سلامة ذلك القول تتطلب تمتع الشركات التى تمارس ذات النشاط الإنتاجى بمعاملة متماثلة فى صدد التهرب. فغنى عن الإشارة أن التهرب سيرفع معدل الضريبة الحدى للشركات التى تخضع للمراجعة ويكتشف أمر تهربها، بينما سيخفض معدل الضريبة الحدى بالنسبة للشركات التى تنجح فى الإفلات بتهربها. وهكذا تنشأ واقعيا فى حالة التهرب ثلاثة أوضاع متميزة للشركات فى موقفها من العبء الضريبى:

- شركات لا تتهرب وتتحمل العبء الضريبى المقرر قانونا (ض).
- شركات تتهرب وتفلت من رقابة الإدارة الضريبية وتتحمل بالتالى عبئا ضريبيا أقل من المقرر قانونا (ض– ١).
- شركات تتهرب ويكتشف أمر تهربها وتخضع من ثم للجزاءات المقررة فى القانون مما يجعلها تتحمل عبئا ضريبيا أكبر من المقرر قانونا (ض + ١).

ولا جدال فى أن هذا التفاوت فى المعاملة الضريبية الناجم عن التهرب يتسبب فى الإضرار بمبدأ المنافسة بين الشركات وبالتالى يقلل من الكفاءة الاقتصادية داخل الأنشطة الإنتاجية المختلفة.

ونجد تأكيدا للتحليل السابق فيما انتهت إليه إحدى الدراسات من أن التهرب الضريبى يمكن أن يقود إلى إنتاج غير كفء يتسبب فى فرض نفقات عالية على الاقتصاد الوطنى حتى ولو لم يستوجب التهرب نفسه نفقات مباشرة(٨٩)، وكذلك فيما أظهرته دراسة أخرى من أن الضريبة على أرباح الشركات لا يمكن الاعتماد عليها لتقليل التشوه الاحتكارى فى حالة قيام المحتكر بالتهرب من الضريبة والتقليل العمدى فى الإقرار بالأرباح التى حققها(٩٠).

٤ . ٣ أوضاع سوق العمل و الازدواجية الاقتصادية:

افترضت نماذج التهرب الضريبى التقليدية أن الممول يحصل على دخله من مصدر واحد، أو افترضت على الأقل تساوى الخصائص الحاكمة لعملية التهرب فى مصادر الدخل المختلفة. ولكن ظهرت فى السنوات الأخيرة العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية التى أكدت أن آليات التهرب تتفاوت بحسب النشاط الذى يمارسه المكلف بالضريبة وبحسب مصدر الدخل الذى يحصل عليه. بل إن التفاوت فى هذه الآليات يشكل عاملا حاسما فى اختيار الفرد لسوق العمل الذى يسعى إليه. فالفرد يتخذ -جزئيا على الأقل- قراراته المتعلقة بعرضة للعمل فى ضوء الفرصة المتاحة لتهربه من الضريبة.

وتكاد تجمع مختلف الدراسات على أن التهرب يكون أيسر عندما يتحقق الدخل من مصادر معينة (النشاط الاقتصادى المستقل، ممارسة المهن الحرة، القيام بأعمال الوساطة والسمسرة والإنتاج الزراعى) مقارنة بمصادر أخرى (المرتبات والأجور والقيم المنقولة)، وذلك بسبب توافر المعلومات وتطبيق نظام الحجز عند المنبع بالنسبة للمصادر الأخيرة دون الأولى. فتظهر إحدى الدراسات التطبيقية على ولاية ويسكونسن Wisconsin الأمريكية أن نسبة الإقرار بالدخل الحقيقى لا تتجاوز ٥١% بالنسبة للريوع و٨٢% بالنسبة للدخل الزراعى، بينما ترتفع إلى ٩٦% بالنسبة للأرباح. وتقدر دراسة أخرى أن نسبة لا تزيد فقط عن ٣٧% من الدخول المتحققة من مكاسب رأس المال يتم فعلا الإقرار بها. وتكشف دراسة ثالثة أن معظم الدخول التى يحصل عليها "المقاولون المستقلون" الذين يمارسون نشاطا لحسابهم الخاص ولا تتجاوز عشرة آلاف دولار أمريكى لا تقدم عنها أية إقرارات إلى الإدارة الضريبية(٩١). وتشير بيانات مصلحة الضرائب الداخلية الأمريكية .I.R.S من خلال برنامج قياس التزام الممول TCMP(٩٢) أن تقديرات نسب الإقرار الاختيارى "الصادق" فى عام ١٩٨١ لم تتجاوز مقارنة بالدخل الصافى ٥٠,٣% بالنسبة لدخل الملكية غير الزراعية، ٤٧% بالنسبة للدخل من المساهمة فى ملكية الأعمال والشركات الصغيرة، ٣٧ر٢% بالنسبة للدخل من الريوع، ٢٠,٧% بالنسبة لدخل المنتجين غير المنظمين، وأقل من ١٨,٥% بالنسبة للدخل من النشاط

الزراعى. وذلك مقارنة بنسبة تصل على سبيل المثال إلى ٩٣,٩% بالنسبة للدخول من المرتبات والأجور. وتؤكد بيانات أخرى لنفس المصلحة أن أكثر من ٥٠% من الخسارة الإجمالية فى الحصيلة الضريبية ترجع للتهرب من الضرائب على الدخل من رأس المال(٩٣). وفى مصر توضح البيانات الإحصائية لوزارة المالية أن نسبة الإقرارات الضريبية المقدمة لعدد الممولين فى عام ١٩٨٠ لم تتجاوز ٢٩,٦%، ٣٦%، ٤٢,٥% فيما يخص على التوالى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على دخول المهن الحرة والضريبة العامة على الإيراد. ولعل الأخطر من ذلك أنه وفقا لتصريح وزير المالية (العدد ٧٤٣ من الأهرام الاقتصادى) فإن ٧٠% من الإقرارات المقدمة تتضمن بيانات غير صحيحة، ويرتفع هذا المعدل إلى ١٠٠% بالنسبة للفواتير والمعلومات المقدمة لمصلحة الجمارك.

وجدير بالملاحظة أن البيانات السابقة تغفل الدخل غير المشروع الذى يتركز بدوره فى أنشطة معينة أهمها تجارة المخدرات والتهريب الجمركى والرشوة واستغلال النفوذ والدعارة. ويفترض عادة أن نسبة الإقرار الاختيارى بالدخل من النشاط غير المشروع تساوى صفرا فيماعدا الحالات التى يحاول فيها المشاركون فى هذه الأنشطة تبييض أموالهم لإعادة استخدامها فى الأنشطة المشروعة.

وبالإضافة إلى مصدر الدخل فإن حجم المنشآت التى تمارس النشاط الاقتصادى يلعب دورا هاما فى مدى التهرب وأساليبه. فيرى البعض أنه كلما كانت المنشآت الأكبر حجما والأفضل هيكلا أكثر انتشارا فى الاقتصاد الوطنى كلما قل مستوى التهرب، ويحدث العكس فى حالة انتشار المنشآت والأنشطة الصغيرة التى يديرها فرد أو أفراد قلائل وتفتقد وجود هيكل اقتصادى ومحاسبى واضح. وفى هذا الصدد تظهر إحدى الدراسات الأمريكية أن المنشآت سواء كانت شركات صناعية أو تجارية أو مصارف تجد صعوبة فى التهرب بسبب المعلومات التى تحصل عليها الإدارة الضريبية من الأطراف الأخرى التى تشارك بصورة مباشرة أو غير مباشرة فى التعاملات التجارية والمالية. وعلى العكس فإن التهرب أيسر من ضريبة دخل رأس المال بالنسبة للممولين

الآخرين مثل المزارعين والعائلات. وتقدر هذه الدراسة أن التهرب الذى تمارسه العائلات من الضريبة على أرباح رأس المال يؤدى إلى سوء تخصيص رأس المال الوطنى والى زيادة عدم الكفاءة الاقتصادية للهيكل الضريبى فى الولايات المتحدة فى عام ١٩٨٣ بنسبة تصل إلى ٣٧%. ويقود ذلك إلى نتائج خطيرة بالنسبة لقرارات الاستثمار وأسعار التوازن وتخصيص رؤوس الأموال(٩٤). ومع ذلك فإنه يمكن دائما للشركات الكبرى وبخاصة الشركات متعدية الجنسية أن تتهرب من الضريبة أو تتجنبها من خلال آليات التبادل بين الفروع والتغيير السعرى والتحكم فى معدل النشاط الفعلى، فضلا عن التلاعب فى الأثمان والحسابات.

وتفترض معظم الدراسات النظرية الحديثة أن الفرد يسعى إلى التهرب بطريق غير مباشر من العبء الضريبى الواقع عليه عن طريق الحصول على عمل فى بعض الأنشطة التى لا يطالها النظام الضريبى سواء لأنها خافية عن أعين الإدارة الضريبية أو لأنها بطبيعتها أنشطة غير مشروعة وغير معترف بها. ويستطيع الفرد أن يوزع وقته المتاح بين ثلاثة استخدامات:

أ – وقت للعمل فى نشاط مشروع تطاله الضريبة (عمل فى القطاع الاقتصادى المنظم) هو و١ يحصل من خلاله على دخل مقداره د١.

ب – وقت للعمل فى نشاط خفى أو غير مشروع لا تطاله الضريبة (عمل فى القطاع الاقتصادى غير المنظم) هو و٢ يحصل من خلاله على دخل مقداره د٢.

ج – وقت للفراغ والراحة والترويح عن النفس ١ – و .

وهكذا فإن دخل الممول سوف يتشكل من د١ + د٢ ولكن مع الأخذ فى الاعتبار الضريبة التى يتحملها الممول بالنسبة للدخل من العمل فى القطاع المنظم (و١) واحتمال اكتشاف تهربه فى حالة العمل فى القطاع غير المنظم (و٢) وتحميله حينئذ الضريبة الواجبة إضافة إلى الغرامات والجزاءات المقررة على التهرب الضريبى. وفى ضوء ذلك فإن مقدار الدخل المتاح للممول سوف يختلف تماما فى حالة التهرب الناجح عنه فى حالة التهرب الفاشل الذى تكتشفه الإدارة الضريبية.

ويقود انقسام دخل الممول بين دخل ناتج عن العمل فى القطاع المنظم (د١) ودخل ناتج عن العمل فى القطاع غير المنظم (د٢) إلى إعادة النظر فى بعض الافتراضات التى يقوم عليها النموذج الأساسى للتهرب الضريبى. فوفقا لهذا النموذج -كما أوضحنا آنفا- يقود تشديد مستوى العقوبة (ع) أو تعزيز إجراءات الرقابة و المراجعة (ح) أو زيادة سعر الضريبة (ض) إلى تقليل مستوى التهرب وزيادة مستوى الدخول المقر بها (ل٢).

ولكن فى حالة وجود فرصة لحصول الممول على دخل من عمل فى القطاع غير المنظم فإن تأثير المغيرات السابقة يكون أقل وضوحا وربما إلى حد كبير متعارض. فزيادة ض أو ع قد تدفع الممول لزيادة و٢ على حساب و١ ، ولكن زيادة ح قد تدفعه على العكس إلى تقليل و٢ والعودة إلى و١ خاصة إذا صاحب ذلك انخفاض فى ض. غير أن هذا الانتقال بين و١ و و٢ يتوقف أيضا على مدى مرونة دوال عرض كل من القطاعين المنظم وغير المنظم ومستوى الدخل المتاح فى كل منهما ومستوى المنافع العامة التى تعود على العاملين فى كل منهما. ويفترض بصورة عامة أن فرصة التهرب تكون أكبر فى القطاع غير المنظم حيث تفتقد الإدارة الضريبة الحد الأدنى من المعلومات الضرورى للإحاطة بعمليات التهرب والإمساك بالمتهربين وحيث تكون إمكانية التهرب أيسر والنفقة أقل. ولكن الانتقال بين و١ و و٢ يتوقف أيضا على موقف الممولين من المخاطرة. فلا جدال فى أن العمل فى النشاط غير المنظم يتضمن مخاطرة أكبر من العمل فى النشاط المنظم. ولذا فإن قرار الممول بالانتقال من و١ إلى و٢ يتأثر بدرجة تقبله للمخاطرة(٩٥).

ويقود التهرب الضريبى فى ظل افتراض انقسام الاقتصاد الوطنى إلى قطاعين منظم وغير منظم إلى إحداث تشويه متعمد فى معدلات الأجور النسبية وأيضا فى الثمن النسبى لوقت الفراغ leisure(٩٦). غير أن الرقابة الشديدة على التهرب الضريبى وفرض أقصى صور الالتزام الضريبى قد تكون هى أيضا هدفا غير مرغوب فيه تماما إن كان بالإمكان تحقيقه. فالواقع أن تشديد الرقابة على الممولين يؤدى من ناحية إلى زيادة نفقات الالتزام compliance costs الواقعة على عاتق كل من الأفراد (نفقات

إخفاء التهرب) والحكومة (نفقات تعزيز إجراءات الرقابة و المراجعة)، كما يؤدى من ناحية أخرى –وهذا ربما يكون الأخطر– إلى دفع الأفراد لتعديل خياراتهم بشأن النشاط الذى يمارسونه ليتجهوا إلى قطاعات اقتصادية أقل إنتاجية ولكنها من وجهة النظر الفردية أكثر جاذبية حيث يسهل فيها التهرب الضريبى مقارنة بغيرها من القطاعات. ولذلك فإن هذه العوامل (نفقات الالتزام الفردية، نفقات الرقابة والمراجعة الحكومية، الخيارات غير الكفئة للأنشطة) يتعين أن تكون محل اعتبار المسئولين قبل تقرير فرض إجراءات قسرية للرقابة والمراجعة الضريبية. ويمكن أن نخلص مما سبق إلى أن نفقات الرقابة والمراجعة تعرف ما يشبه منحنى لافير.

فزيادتها تؤدى إلى زيادة العائد الذى تحصل عليه الحكومة حتى حد معين يتناقص بعده هذا العائد مع زيادة النفقات(٩٧).

وتؤكد المعنى السابق دراسة التهرب الضريبى فى إطار نظرية الرفاه الاجتماعى social welfare theory و من خلال استخدام تحاليل النفقة–المنفعة cost-benefit analysis. فإذا كان للضرائب تأثير تشويهى distortionary على الهياكل والأوضاع الاقتصادية وكان التهرب يمثل طريقا للتقليل من حجم هذه التشوهات فإن القيمة الاجتماعية لمحاربة التهرب تصبح محل شك(٩٨). ومن ثم قد ترى الحكومة نفسها مضطرة لبعض التسامح مع التهرب الضريبى إذا كان ذلك يقود إلى مستوى من العدالة الاجتماعية أعلى مما يقود إليه إنفاذ القوانين الضريبية بشكل حاسم. ويعتبر البعض هذا الوضع بمثابة حالة من حالات التعارض بين الأخلاق والعدالة(٩٩). وبتطبيق نظرية الرفاة الاجتماعى على التهريب الجمركى يرى كل من منير شيخ M.SHEIKH(١٠٠) ومارك بيت M.PITT(١٠١) أن التهريب الجمركى يمكن أن يؤدى إلى زيادة مستوى الرفاه مقارنة بحالة عدم وجود تهريب خاصة إذا تطلبت مقاومة التهريب استهلاك قدر هام من الموارد الاقتصادية(١٠٢). ويشكك بعض الاقتصاديين من جهة أخرى فى صحة القول بأن التهرب الضريبى يؤدى الى خسارة loss اقتصادية أو ضريبية. فهذه الخسارة قد لا تتعدى الصفر فى أغلب الأحوال اذا نظرنا للمسألة على مستوى الناتج

المحلى ككل(١٠٣). غير أن هذا المدخل الحدى المنفعى marginalist,utlitarian approach لا يعتبر مقبولا على إطلاقه سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية. فنظريا لا يجب التعامل مع محاربة التهرب الضريبى أو التهريب الجمركى كمجرد عنصر فى اطار مفهوم المنفعة الاجتماعية ولكن يجب التعامل معه كهدف اجتماعى فى حد ذاته. وتقدير هذا الهدف لا يتم من خلال الحسابات النفعية بقدر ما يرتبط بالمحافظة على قيم اجتماعية هامة مثل المساواة والعدالة والأمانة واحترام القانون. وعمليا يؤدى التساهل فى محاربة التهرب أو التهريب أيا كانت المبررات إلى انتشاره وخروجه عن نطاق الرقابة والتحكم ليصبح ظاهرة اجتماعية عامة يقلد فيها الناس بعضهم البعض مما يقود إلى تحطم بنيان الدولة المالى والاقتصادى والأخلاقى. ومع ذلك يظل من الأهمية بمكان إحاطة المشرع والحكومة بالآثار الاقتصادية السلبية المترتبة على المبالغـــة فى فرض الأعباء الضريبية وتشديد الإجراءات القسرية المستخدمة فى مواجهة ظاهرة التهرب. فالمشروعية الأخلاقية والمشروعية الاجتماعية والمشروعية السياسية لفرض الضريبة ومكافحة التهرب منها ليست مجردة abstract أو مطلقة absolute وإنما ترتبط بمدى مساهمتها فى تحقيق أهداف أسمى مثل تحسين مستوى الرفاهة الاجتماعية وتعزيز العدالة الاجتماعية.

وإذا انتقلنا إلى تأثير سعر الضريبة على التهرب والهيكل الاقتصادى للمجتمع فى ظل افتراض وجود ازدواجية بين القطاعين المنظم وغير المنظم، فإن أغلب الدراسات تظهر وجود علاقة بين رفع سعر الضريبة وحجم الاقتصاد الخفى أو غير المنظم. فتؤكد نتائج دراسة لوميو وآخرين LEMIEUX & al. التطبيقية على مدينة كويبك بكندا أن الزيادة فى معدلات الضريبة تشوه الهياكل الاقتصادية لأنها تزيد من المشاركة فى أنشطة الاقتصاد الخفى وتقلل من المشاركة فى النشاط الاقتصادى المنظم(١٠٤). ويرى كيسيلمان KESSELMAN أن العلاقة بين معدل الضريبة وحجم القطاع الاقتصادى غير المنظم قائمة ولكنها تتأثر بعوامل عديدة أهمها التغيرات فى مستويات الأثمان وهيكل الإنفاق الحكومى ومدى قابلية منتجات كل قطاع من قطاعى الاقتصاد الوطنى للحلول محل منتجات القطاع الآخر(١٠٥). وتكشف دراسة ثالثة عن أن هذه العلاقة قد تكون

إيجابية أو سلبية وفقا لمدى النفور النسبى من المخاطرة السائد لدى الممولين. وبافتراض زيادة النفور النسبى من المخاطرة فإن رفع معدل الضريبة يزيد من تشوه سوق العمل لأنه يجعل القطاع غير المنظم أكثر جاذبية للعاملين مقارنة بالقطاع المنتظم لاتساع نطاق التهرب فيه(١٠٦).

وغنى عن الإشارة أنه من الظواهر الأساسية فى بلاد العالم الثالث انقسام الاقتصاد إلى قطاعين متميزين: قطاع حديث يشمل الشركات والمؤسسات الكبيرة والمتوسطة، وقطاع غير منظم يشمل المشروعات الصغيرة والأنشطة الهامشية على مختلف صورها المشروعة وغير المشروعة. ويكاد يقتصر تعامل الجهاز الضريبى على القطاع الأول وحده. وحتى الآن لا تبدى السلطات المسئولة أو الباحثين اهتماما يذكر بدراسة انعكاسات السياسة الضريبية بصورة عامة أو سياسة مواجهة التهرب الضريبى بصورة خاصة على العلاقة بين القطاعين المنظم وغير المنظم. ويظهر نفس القصور فيما يتعلق بدراسة العلاقة بين التهرب الضريبى و توزيع الدخل القومى.

٤. ٤ مستوى الدخول و توزيعها :

تظهر دراسات متفرقة أن الميل للتهرب الضريبى يتأثر بمستوى دخل الممول. ولكن نتائج هذه الدراسات متباينة بشأن تحديد إيجابية أو سلبية العلاقة بين التهرب ومستوى الدخل. كذلك فإن التهرب الضريبى يرتب آثارا هامة على العدالة الاجتماعية وتوزيع الدخول. وتبرز أهمية هذه الآثار على وجه الخصوص فى المجتمعات التى يتسع فيها نطاق التهرب.

الحقيقة أنه لا يوجد اتفاق بين الدارسين حول العلاقة بين التهرب ومستوى الدخل وإنما نجد انقساما بينهم إلى اتجاهين متميزين أولهما يرى وجود علاقة سلبية بين الدخل والميل للتهرب من الضرائب بينما يؤكد الاتجاه الثانى أن الميل للتهرب يزيد مع ارتفاع الدخل.

فتشير نتائج دراسة تطبيقية أجريت على إحدى المدن الصغيرة فى ولاية نورث كارولينا خلال الفترة من يوليو إلى أغسطس ١٩٧٥ إلى أن أصحاب الدخول العالية (وكذلك الأفراد الأعلى تعليما) يظهرون التزاما بأخلاقيات الضريبة أكبر من غيرهم. فارتفاع الدخل (وكذلك ارتفاع مستوى التعليم) يقلل من الميل للتهرب من الضريبة (١٠٧). وتؤكد ذات الاتجاه دراسة تطبيقية أخرى أجريت على الولايات المتحدة ككل عن الفترة ١٩٤٧-١٩٨١ حيث تخلص إلى أنه فيما عدا استثناءات قليلة يقود ارتفاع الدخل الحقيقى إلى خفض نسبة الدخل غير المقر به. ولكن إذا أدخلنا دالة النفور النسبى من المخاطرة فى الاعتبار فإن النتيجة تتوقف على خصائص هذه الدالة : متزايدة ، ثابتة، أم متناقصة(١٠٨). وتكشف دراسة تطبيقية ثالثة قيام علاقة سلبية بين مستوى الدخل و الميل للتهرب من الضريبة(١٠٩). وتؤكد دراسة رابعة أن عدد ساعات العمل المتوقعة فى القطاع الاقتصادى غير المنظم - الذى يتميز بنسبة عالية من التهرب الضريبى- تقل مع زيادة الدخل(١١٠).

ولا تتوانى بعض الدراسات النظرية عن تدعيم هذا الاتجاه الأول. فقد أظهر أحد الدارسين أنه فى ظل وجود نظام ضريبى تصاعدى وعقوبة تفرض على التهرب ومع التسليم بفرضيات أرو ARROW من أن النفور المطلق من المخاطرة متناقص والنفور النسبى منها متزايد، فإن ارتفاع الدخل الحقيقى يقود إلى خفض الدخل غير المقر به(١١١). وفى ظل الافتراضات السابقة تتأكد النتيجة ذاتها فى أسبق دراستين فى مجال التهرب الضريبى وهما دراسة الاقتصادى الهندى SRINIVASAN(١١٢) ودراسة ALLINGHAM & SANDMO(١١٣). ولكن الدراسة الأخيرة تحرص على أن تؤكد أنه "عندما يتغير مستوى الدخل فإن الجزء المقر به من الدخل يزيد أو يبقى ثابتا أو ينخفض وفقا لما نفترضه من زيادة أو ثبات أو انخفاض النفور النسبى من المخاطرة. ومن الصعب تحديد أى من هذه الافتراضات أكثر واقعية من غيره"(١١٤).

وبعكس الاتجاه السابق تظهر العديد من الدراسات الأحدث أن العلاقة إيجابية بين مستوى الدخل و الميل للتهرب من الضريبة. فالاتجاه نحو التهرب الضريبى يزيد مع

ارتفاع الدخل وذلك سواء فى السويد(١١٥) أو النرويج(١١٦) أو الولايات المتحدة الأمريكية(١١٧). وكذلك فإن القول بأن الممولين الأقل دخلا يقرون بنسبة أكبر من دخولهم مقارنة بالممولين الأكثر دخلا - بافتراض اتحاد ظروف المراجعة و العقوبة- يعد من واقع دراسة الأوضاع فى دول كالأرجنتين والبرازيل وشيلى قولا مستساغا تماما(١١٨). وبالتطبيق على جامايكا تبين أيضا أن احتمال ومستوى الكذب فى الإقرار الضريبى مرتبط إيجابيا بالدخل، فكلما ارتفع الدخل زاد مستوى الإقرار بأقل من الحقيقة underreporting(١١٩). ومن جانبها تظهر إحدى الدراسات التجريبية experimental أن الميل للتهرب من الضريبة يرتفع مع زيادة الدخل(١٢٠).

والواقع أن الالتزام الضريبى يهبط أيضا فى حالتين : انخفاض الدخل الجارى وتوقع حدوث تحسن فى الدخل المستقبلى. فقد أثبت FISHLOW&FRIEDMAN أنه عندما تحدث صدمة أو أزمة اقتصادية تقلل من نسبة الدخل الجارى للدخل المتوقع، فإن السلوك الأمثل optimal للممول يكون التهرب من الإقرار بنسبة أكبر من دخله. وذلك سواء كان نفوره النسبى من المخاطرة متزايدا أو ثابتا أو متناقصا، على حين أنه فى النماذج الأولى للتهرب ترتفع هذه النسبة فقط فى حالة افتراض تزايد النفور النسبى من المخاطرة. ويلاحظ وفقا للباحثين أن كلا من نسبة التهرب للدخل والمبلغ الإجمالى المهرب يتزايدان فى آن واحد عندما يتأثر الدخل بصدمات سلبية عابرة. ولذا فإن البلاد التى تعانى من عجز فى ميزانيتها وتمر بحالة انكماش اقتصادى لا يجب أن تتوقع تحسنا فى حصيلتها الضريبية حيث سينخفض الالتزام الضريبى بفعل الصدمات السلبية التى تؤثر على الدخل القومى وعلى دخل الممولين. فالانكماش يقود من ناحية إلى تقليل حجم القاعدة الضريبية ومن ناحية أخرى إلى إحداث تغيير فى سلوك الممولين ليصبحوا أقل التزاما بواجبهم الضريبى. كذلك يلاحظ أنه إذا تزايدت التوقعات بقرب حدوث انتعاش اقتصادى وارتفاع فى مستوى الدخول فإن الدلائل تشير إلى حدوث زيادة فى معدل التهرب الضريبى مما يؤدى إلى تفاقم عجز الميزانية(١٢١).

وتؤكد إحدى الدراسات الحديثة أن الفقراء أقل اتجاها من الأغنياء لتجنب الضريبة بسبب توقف نفقة التجنب على طبيعة مصدر الدخل. فهذه النفقة أقل بالنسبة للدخول من الأصول المالية مقارنة بالدخول من المصادر الأخرى التى تشكل المصادر المعتادة لدخول الفقراء. كذلك فإن القدرة على تجنب الضريبة والاستفادة من ثغرات القوانين الضريبية تكون متاحة للأغنياء أكثر من الفقراء لأنهم يستطيعون وحدهم تحمل نفقات خدمات المستشارين والمحاسبين والمحامين. ومع ذلك فإن الأغنياء –ما عدا شديدى النفور من المخاطرة– يفضلون التهرب الضريبى على مجرد تجنب الضريبة لأن عائده الصافى المحتمل أكبر. ومن ثم يكاد الفقير وحده هو الذى يتعرض للإمساك به حينما يتهرب من الضريبة ويلزم حينئذ بتحمل العقوبات المقررة. بل إن الفقير وحده فى حقيقة الأمر هو وحده الذى يضطر لدفع الضرائب لانحسار فرصه سواء بالنسبة للتجنب أو بالنسبة للتهرب(١٢٢).

وفى ضوء افتراض وجود علاقة إيجابية بين مستوى الدخل و التهرب الضريبى فإنه يجب إعادة النظر فى الاعتقاد الشائع بأن الضرائب على الدخل تلعب دورا هاما فى إعادة توزيع الدخول. فمع اتساع مدى التهرب الضريبى لدى الممولين أصحاب الدخول العالية يتناقص الدور التوزيعى للضريبة أو ربما يتلاشى تماما. فلا شك فى أن سعر الضريبة على الشرائح العليا من الدخول لا يشكل أداة توزيعية مؤثرة إذا انتشر التهرب بين المكلفين بالضريبة. وهنا قد تصبح الضريبة على الدخل أقل كفاءة من الضرائب غير المباشرة كأداة لتوزيع الدخول خاصة إذا وجهت الضرائب الأخيرة نحو السلع والخدمات التى يستهلكها بالدرجة الأولى الأغنياء وكان مدى التهرب منها أدنى مقارنة بالضريبة على الدخل. ويكون تأثير التهرب سلبيا على العدالة الاجتماعية لأن كل جنيه لم يتم تحصيله من المتهربين كان يمكن استخدامه سواء فى رفع مستوى المنافع العامة أوفى تخفيض الأعباء الضريبية الواقعة على الممولين الآخرين. وفى ظل افتراض أن الأغنياء أكثر تهربا من الفقراء فإنه من الواضح أن تأثير التهرب لا يكون محايدا وإنما سلبيا على توزيع الدخول وعلى العدالة الاجتماعية.

وفى الجانب المقابل وفى ظل الإبقاء على نفس الافتراض السابق فإن مستوى التهرب يتأثر بهيكل توزيع الدخول فى المجتمع. فإذا كان هذا الهيكل أقرب للعدالة فإن مستوى التهرب سيظل فى حدود معتدلة. أما إذا كان توزيع الدخول يتسم يتفاوت شديد فإن مستوى التهرب سيرتفع لأن الذين يستحوذون على الجانب الأكبر من الدخل القومى لديهم ميل أعلى للتهرب، وهو ميل يتزايد مع زيادة دخولهم. ولذا يتعين النظر للتفاوت البين فى توزيع الدخول كعامل من أهم العوامل المؤثرة سلبيا على الالتزام الضريبى. ومما يؤكد الملاحظة السابقة أن أقل الدول تفاوتا فى توزيع الدخول (اليابان، الدول الاسكندنافية، الدول الأنجلوسكسونية) هى أقلها معاناة من ظاهرة التهرب الضريبى، وأكثر الدول تفاوتا فى توزيع الدخول (الجانب الأكبر من بلاد العالم الثالث) هى أكثرها ارتفاعا فى مستوى التهرب الضريبى.

٥. أثر العوامل غير الاقتصادية على التهرب :

تتعدد وتتنوع العوامل المؤثرة على قرار الممول بالتهرب ، وهى عوامل بطبيعتها متغيرة من وقت لآخر ومن مكان لآخر. فإلى جانب العوامل الاقتصادية التى سلف بيانها تفصيلا يتعين الإشارة بإيجاز إلى مجموعتين أخريين من العوامل هما العوامل الأخلاقية والاجتماعية من جانب، والعوامل السياسية والإدارية من جانب آخر. ولسنا هنا بصدد حصر العوامل غير الاقتصادية المؤثرة على التهرب الضريبى وإنما سوف نشير فقط لبعض هذه العوامل للتأكيد على أهمية الخروج من الإطار الضيق للتحليل الاقتصادى التقليدى للتهرب.

٥ . ١ العوامل الأخلاقية والاجتماعية :

الافتراض الأساسى للنماذج الاقتصادية الذى من مقتضاه أن الممول يسلك دائما سلوكا استراتيجيا قائما على دوافع مالية يتسم بضيق النظرة للطبيعة الإنسانية. فإذا كان بعض الممولين ينحون حقا هذا المنحى فإن ممولين آخرين يسلكون سلوكا مختلفا يتسم

بالأمانة والرغبة فى تحمل العبء الضريبى المفروض عليهم بشكل كامل حتى لو كانت الحوافز المالية للتهرب مغرية. وقد أظهرت بعض الدراسات التجريبية على وجه الخصوص أن قرار التهرب من عدمه يتأثر إلى حد بعيد بالضمير الأخلاقى الكامن لدى كل ممول. ولا يقل تأثير هذا العامل الأخير بتاتا عن تأثير العائد المادى المتوقع من وراء التهرب(١٢٣). ومن ثم فإن "**المؤثرات الاقتصادية**" لا تكفى وحدها لتفسير التهرب أو الالتزام وإنما تحتاج إلى إضافة جديدة تتمثل فى إدخال "**النفقات الأخلاقية**" moral costs فى الاعتبار. ولكن هذا الأمر يعد عملية غاية فى الصعوبة بسبب نقص المعلومات وصعوبة القياس. كذلك فإن الاقتصاديين يهملون تحليل هذا النوع من النفقات لافتراضهم أن تأثيرها ضعيف على معطيات الالتزام الضريبى فى المجتمع ككل. ومع ذلك تظهر إحدى الدراسات الحديثة أن إدماج سلوك "**الممولين الأمناء**" honest taxpayers فى تحليل الالتزام الضريبى يغير بطريقة جذرية النتائج التى يتوصل إليها هذا التحليل(١٢٤). وهذه نتيجة تسمح بتجسير الفجوة التى تفصل بين الأدب الاقتصادى فى موضوع الالتزام وما توصلت إليه دراسات عديدة فى إطار علمى النفس والاجتماع بخصوص الموضوع ذاته. وضمن الاتجاه ذاته سعت دراسات أخرى لمحاولة تقدير التطور فى أخلاقيات الضريبة فى الولايات المتحدة الأمريكية تقديرا كميا. فيقدر البعض من خلال استبيان أجرى فى منتصف السبعينات أن متوسط أخلاقيات الضريبة للممول average tax-payer's tax ethics يصل إلى ٦٠,٣ من مائة، وأن ٢١% من الممولين لديهم مستوى سلبى من أخلاقيات الضريبة. وتعكس هذه النسب ظهور علامات تدهور فى مستوى الالتزام الضريبى فى الولايات المتحدة فى الفترة الأخيرة(١٢٥).

الالتزام الضريبى لا يتأثر فقط بسلوك الممول النفعى وبالقيم الأخلاقية التى يعتنقها، ولكنه يتأثر أيضا بعقلية هذا الممول وطريقة تقديره للمخاطر المحيطة به والفرص المتاحة له. فقد أظهرت بعض الدراسات التجريبية(١٢٦) أن الالتزام الضريبى التام هو السلوك المعتاد للعديد من الممولين بسبب أنهم يبالغون فى احتمالات اكتشاف تهربهم على نحو يتخطى الاحتمالات الواقعية لمثل هذا الاكتشاف. فالأفراد لا يحسبون المخاطر على نحو "**رشيد**" ولكن وفقا لإحساسهم الذاتى بها، وذلك على عكس ما تفترضه النماذج القائمة

على **نظرية المنفعة المتوقعة** expected utility theory. فالواقع أن الأفراد يظهرون تنوعا ملحوظا فى السلوك، فهم أحيانا يبالغون فى تقدير المخاطر رغم ضعف احتمالات تحققها واقعيا وأحيانا يبالغون فى المخاطرة دون تحسب للعواقب، وهم أحيانا يتعاونون من أجل تحقيق الصالح العام وأحيانا أخرى يسلكون مسلك **المسافر المجانى** free rider الذى يسعى للحصول على أكبر استفادة من المنافع العامة دون الرغبة فى المشاركة فى تحمل أعبائها. ولذا فإنه ليس باستطاعة أية نظرية عقلانية أن تفسر بشكل كامل سلوك الممول تجاه الالتزام والتهرب. ويبدو أن الينجهام وساندمو كانا يدركان هشاشة نموذجهما وإمكانية وصمه بالبساطة لأنه لا يعطى اهتماما يذكر بالعناصر غير النقدية فى سلوك الممول. ولذا يؤكدان على أنه توجد بالإضافة لخسارة الدخل التى تترتب على اكتشاف التهرب عناصر أخرى تؤثر على منفعة الممول. وهى عناصر يمكن أن توصف أجمالا بأنها تؤثر سلبيا على سمعة الممول كمواطن فى الجماعة. ولكن من الملفت للانتباه أن المؤلفين يفترضان أن السمعة reputation والدخل بديلان substitutes يمكن لأحدهما أن يحل محل الآخر بحيث أن تطلب سمعة أفضل يقلل من المنفعة الحدية للدخل(١٢٧).

ولا جدال فى أن الالتزام الضريبى يتأثر بنظرة المجتمع للتهرب. فنفقة فقدان الاعتبار والتعرض للمهانة تختلف من مجتمع لآخر كما تختلف من شخص لآخر. ففى المجتمع الذى يتسامح مع التهرب ولا ينظر فيه الناس للمتهربين كمجرمين أو مخالفين بسبب شيوع ظاهرة التهرب، فإن النفقة الأخلاقية المرتبطة بالتهرب تكون منخفضة أو سلبية. وفى هذه الحالة قد يصبح المتهرب محل إعجاب وحسد بدلا من أن يحظى بالاحتقار والسخط من الآخرين. وعلى العكس فإنه فى المجتمع الذى يدخل فيه التهرب فى دائرة المحرمات taboo تكون النفقات الأخلاقية للتهرب مرتفعة للغاية وعائقا نفسيا هاما يحد من سلوك التهرب الذى يضحى حينئذ نادرا ومحصورا فى أعداد متفرقة من الممولين(١٢٨).

٥ . ٢ العوامل السياسية والإدارية :

تظهر الدراسات التجريبية والسوسيولوجية أن من بين العوامل الرئيسية التى تؤثر على صدق الممولين فى إقراراتهم الضريبية موقفهم من الحكومة أشخاصا وسياسات. فهناك علاقة سلبية بين الالتزام الضريبى والمشاعر المعادية للحكومة. فهؤلاء الذين يشعرون بالإحباط من سلوك السياسيين ويعتقدون أن جل جهد هؤلاء ينصرف للاحتفاظ بمراكزهم وامتيازاتهم هم الأدنى التزاما بأخلاقيات الضريبة. ولهذا فإنه من الأهمية بمكان أن يخضع الحكام و المسئولون للقوانين الضريبية وأن يعطوا القدوة لبقية أفراد الشعب. أما إذا اتجه الحكام وقادة المجتمع ومشاهيره وذويهم للمشاركة فى أنشطة يشوبها التهرب، فإنهم بذلك يرسلون لبقية الممولين إشارات لا تخطئ بأن عدم الالتزام الضريبى قد أضحى سلوكا مقبولا يحقق النفع الذاتى ويمر دون مساءلة أو عقاب. كذلك فإن موقف الممولين تجاه مشروعية الحكومة ومشروعية القوانين الضريبية ومدى المساواة فى تطبيقها يحكم إلى حد كبير سلوكهم التهربى.

ويتأثر الالتزام الضريبى من جهة ثانية بسلوك الإدارة الضريبية. فالرقابة الشديدة والمراجعة المستمرة والمعاملة الفظة المرهقة من جانب مسئولى الضرائب تشوه الشعور الأخلاقى لدى الممولين وتدفعهم إلى المزيد من عدم الالتزام الضريبى. ويؤكد ذلك ما أظهرته بعض الدراسات من أن الممولين يميلون أكثر للأمانة فى إقراراتهم الضريبية إذا شعروا بأنهم يعاملون بطريقة لائقة ومهذبة من قبل الإدارة الضريبية وموظفيها(١٢٩). ويتأثر سلوك الممولين أيضا بمدى شعورهم بالمساواة مع الآخرين حينما يتعاملون مع الإدارة الضريبية. فأبسط تمييز ضد الممول يشعره بالظلم ويدفعه للثأر عن طريق التهرب. ويتصل بذلك قضية انتشار الرشوة والمحسوبية بين موظفى الضرائب. فإذا كان بمقدور بعض الممولين خاصة من يكتشف تهربهم أن يقوموا برشوة الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية وكان مبلغ الرشوة أدنى من الضريبة المتهرب منها أو العقوبة المقررة على التهرب، فإن النتائج التى تتوصل إليها النماذج النظرية للتهرب تحتاج إلى إعادة

نظر جدية لأن معظم الافتراضات المسلم بها تصبح غير قائمة على أساس. فالرشوة تقلل إلى حد بعيد مخاطر المراجعة و العقوبة التى يفترض أن يواجهها الممول المتهرب. ولاشك فى انتشار الرشوة فى الكثير من دول العالم لاسيما فى الجنوب. وهى قد تأخذ شكلا عينيا أو قد تأتى فى صورة خدمات أو منافع يتحصل عليها موظف الضرائب وأقاربه من الممولين لاسيما أصحاب المهن الحرة ورجال الأعمال. ويلعب انتشار المحسوبية والمجاملة ذات الدور الخطير الذى يلعبه انتشار الرشوة فى تدمير الالتزام الضريبى لدى الممولين الشرفاء.

وإضافة لما سبق يؤدى تعقد النظام الضريبى وعدم وضوح التشريعات الضريبية وقصور الإدارة الضريبية وتخلف التقنيات التى تستخدمها وعجزها عن مواجهة الأساليب المبتكرة التى يستخدمها المتهربون إلى تشجيع الاتجاه نحو التهرب الضريبى.

خا تمـــــة

ترتكز معظم الدراسات التى تتناول موضوع التهرب الضريبى على النماذج الاقتصادية الوحدية micromodels. وتفترض هذه النماذج دالة منفعة للممول تتمثل فى سعيه المستمر لتعظيم دخله بعد دفع الضريبة. ويتأثر مستوى هذا الدخل بقرار الممول بالإقرار بدخله للإدارة الضريبية. وبدوره يتأثر هذا القرار بالعديد من المتغيرات التى ركزت النماذج النظرية من بينها على معدل الضريبة واحتمال الخضوع للمراجعة ومستوى العقوبة المقررة على التهرب.

فالافتراض الأساسى فى هذه النماذج هو أن الممول لا يتهرب بطريقة عفوية أو آلية وإنما يتهرب عن قناعة وتفكير رشيد وإلمام بسياسات الإدارة الضريبية وبالعقوبات المفروضة على التهرب. فسلوك الممول يعتبر سلوكا رشيدا –وإن لم يكن أخلاقيا تماما– هدفه الوحيد تعظيم منفعته دون اهتمام بالانعكاسات السلبية على الصالح العام التى قد تترتب على سلوكه الأنانى. وهكذا فإن الممول لا يدفع الضريبة إلا بسبب خوفه من أن يتم الإمساك به. فإذا قدر أن احتمال اكتشاف تهربه ضعيف أو أن الآثار المترتبة على ذلك أقل من عائد التهرب فإنه سوف يقدم عليه دون وازع آخر.

غير أن النماذج الاقتصادية للتهرب غير مقنعة على أكثر من صعيد. فهى **من ناحية** تركز أساسا على تحليل سلوك الممول وتغفل تحليل سلوك الإدارة الضريبية وردود أفعالها تجاه ظاهرة التهرب. وهى **من ناحية ثانية** تفترض علم الممول بمدى احتمالية خضوعه للمراجعة والإمساك به فى حالة التهرب وهو افتراض غير واقعى لأن العادة قد جرت فى معظم الإدارات الضريبية على احتفاظ الإدارة لنفسها بكافة المعلومات المتعلقة بسياسات الفحص والرقابة والمراجعة مما يصعب على الممول عملية التنبؤ باحتمالية اكتشاف تهربه. وهى **من ناحية ثالثة** لا تستوعب التنوع فى السلوك الإنسانى حيث سوف تظل طائفتان من الممولين خارج إطار "التحليل الاقتصادى الرشيد" هما

طائفة المتهربين دائما وبصرف النظر عن حساب المنافع والمخاطر وطائفة الملتزمين دائما وبصرف النظر عن حسابات الرشادة الاقتصادية. وهى **من ناحية رابعة تغفل تأثير** الأنظمة الضريبية والسياسية والاجتماعية على العقلية الضريبية والسلوك الضريبى للممولين. فمستوى الالتزام الضريبى ليس ثابتا فى كل أرجاء العالم وإنما يختلف من بلد لآخر متأثرا –ضمن أشياء أخرى– بطبيعة الأنظمة والهياكل والمؤسسات الموجودة فى كل بلد. والدليل على ذلك وجود معدل مرتفع نسبيا من الالتزام الضريبى فى بعض دول العالم رغم وجود فرص "**رشيدة**" للتهرب، وانتشار التهرب فى دول أخرى رغم تعسف الإدارة الضريبية وقسوة العقوبة المفروضة على التهرب. فالنماذج تعجز بطبيعتها عن الإحاطة بالمشاعر والقيم المختلفة التى تحرك الممول كما تعجز عن تقدير تأثير الأنظمة والهياكل والمؤسسات على ردود أفعال هذا الممول. فشعور الممول تجاه الحكومة وتجاه الممولين الآخرين وإحساسه الذاتى بالعدالة والإنصاف أمور يصعب قياسها واختصارها فى نماذج رياضية.

ولعل أهم ما يوجه من نقد للنماذج التقليدية فى دراسة التهرب هو أنها قد ركزت على تحليل بعض المتغيرات التى تؤثر مباشرة على سلوك الممول وأغفلت تحليل المتغيرات الأخرى الوحدية والكلية التى تلعب أيضا دورا هاما فى التأثير على قرار الممول بالتهرب، وهى مؤثرات حاولت هذه الدراسة أن تستوعبها فى إطار نظرة شاملة لموضوع التهرب الضريبى. فالواقع أن قرار الممول بالتهرب يأتى كمحصلة لثلاثة أنواع من المتغيرات ترجع أولاها لإرادة الممول نفسه، وتعود ثانيتها لإرادة الحكومة والإدارة الضريبية، وتنسب ثالثتها لأسباب خارجية عن إرادة كلا الطرفين. وهى متغيرات يمكن النظر إليها أيضا من خلال تقسيم ثلاثى آخر يعكس الأطر المالية (الضرائب و النفقات العامة) والاقتصادية وغير الاقتصادية. وهو التقسيم الذى اعتمدناه فى العرض خلال هذه الدراسة.

ومع ذلك يتعين الاعتراف بأن توسيع إطار البحث فى دوافع التهرب يثير بشكل أوسع مشكلة قياس الأهمية الواقعية لكل متغير من المتغيرات. فالواقع أن الدراسات

التطبيقية فى موضوع التهرب على مستوى العالم قليلة للغاية رغم الأهمية المتزايدة للموضوع. والأكثر ندرة هى الدراسات التى تمت فى دول العالم الثالث حيث لا نكاد نجد سوى دراسات قليلة تتعلق ببعض دول أمريكا اللاتينية. ومعظم الدراسات التطبيقية التى تمت حتى الآن اكتفت بتحليل أحد المؤثرات أو عدد قليل منها، فلا توجد بعد دراسة واحدة سعت لاستيعاب كافة العوامل المؤثرة على التهرب أو معظمها.

ولا جدال فى أن الميزة الرئيسية لهذا التناول الأكثر شمولا لموضوع التهرب الضريبى هو أنه يتيح للسلطات المسئولة أن ترسم سياسات أكثر وعيا وعمومية لتعزيز تطبيق القوانين الضريبية وللقضاء على الأسباب الكامنة وراء اتساع ظاهرة التهرب خاصة فى ظل الأزمات الاقتصادية والاجتماعية التى تشهدها حاليا العديد من دول العالم لاسيما فى نصف الكرة الجنوبى. وفى هذا الصدد تجدر ملاحظة أن التعامل مع مشكلة التهرب لا يجب أن ينحصر – كما هو الحال حاليا فى مصر ودول أخرى – فى إطار ميكانيكى ضيق يقتصر على تنفيذ القوانين الضريبية بشكل يتسم بقدر قليل أو كبير من الكفاءة. فنحن فى الواقع بحاجة عند تعاملنا مع هذه المشكلة للتمييز بين دور الدولة (حكومة ومشرعين) ودور الإدارة الضريبية. فعلى الرغم من خضوع الثانية لرقابة الأولى فإن لها أهدافها الخاصة التى تتمثل فى تعظيم حصيلة الضرائب الصافية فى ظل معطيات ثابتة لا تملك التأثير عليها كمعدلات الضريبة ومستويات العقوبة. أما الحكومة التى تقع على عاتقها إدارة شئون الدولة فإن غرضها الأساسى يجب أن يكون تعظيم دالة الرفاه الاجتماعى آخذة فى الاعتبار استجابة كل من الإدارة الضريبية والممولين. ومن هنا فإن تعارض الأهداف التى تسعى إليها الحكومة مع الأهداف التى تسعى إليها الإدارة الضريبية أمر محتمل. فتعظيم الحصيلة الصافية يقتضى التركيز على الالتزام الضريبى حتى ولو قاد ذلك إلى تشويه الهياكل الاقتصادية أو إلى الإخلال بمبدأ العدالة فى مفهومه الكلى. أما تعظيم مستوى الرفاة الاجتماعى فيستوجب الاهتمام أساسا بقضيتى الكفاءة والعدالة على المستوى الكلى وان تطلب ذلك إعادة النظر فى معدلات الضريبة أو أساليب المراجعة أو مستويات العقوبة. فالناتج الضريبى لا يكون مرغوبا فيه إذا أعاقت الضريبة أو الأساليب الميكانيكية لمحاربة التهرب تعبئة المدخرات الوطنية أو حسن

تخصيصها أو إنعاش الأنشطة الإنتاجية أو أثرت سلبيا على عدالة توزيع الدخول أو أدت إلى زيادة عدد المواطنين الذين يعيشون عند مستوى الكفاف.

محاربة التهرب تشكل هدفا أخلاقيا وماليا واقتصاديا جدير بالاهتمام ولكنه يبقى هدفا جزئيا يتعين النظر إليه فى إطار هدف أعم وأشمل هو زيادة مستوى الرفاه الاجتماعى وتحقيق التنمية الشاملة التى تفيد المواطنين والمجتمع. وفى ضوء هذه الحقيقة كانت مبادرتنا لتناول موضوع التهرب فى إطار أشمل مما درجت عليه الدراسات النظرية التقليدية. ولكن هذه الدراسة ليست سوى محاولة لترسم الطريق، ومن ثم فهى لا تقدم نظرية جديدة أو تقترح نموذجا متكاملا، وإنما تشكل مجرد دعوة علمية للتفكير فى صياغة نظرية اقتصادية عامة وشاملة للتهرب الضريبى.

الهــوامــش

(١) انظر على سبيل المثال :

BALLARD(C.) & al. : [1985], p.135-137
HANSSON(I.) & STUART(C.) : p.479-496

(٢) عبد الرحمن بن خلدون: مقدمة ابن خلدون، القاهرة، دار الشعب، دار الشعب، طبعة ١٩٧٠، ص ٢٥١

(٣)

MITH(A.): The wealth of nations, London ,Dent&sons,1975,BookV,chap.II.

(٤)

GRIESON (R.)&al.: [1977], p.179

(٥)

STUART(C.): [1981], P.1035-1037

(٦)

FULLERTON(D.): [1982], P.20

(٧)

FELDSTEIN(M.) & al.: [1980] ,p.786

(٨)

LLINGHAM(M.) & SANDMO(A.): [1972], P.327-330

(٩) انظر فى هذه الفرضية وفى تطبيقاتها فى مجال الضريبة المراجع الآتية:

ARROW(K.):[1970], CHAP.3
MOISSIN(J.):[1968], P.74-82
STIGLITZ(J.):[1969], P.263-283

(١٠) انظر على سبيل المثال :

YITZHAKI(S.): [1974], P.201-202
CHRISTIANSEN(V.):[1980], P.392-393
SANDMO(A. :[1981], P.278

(١١) انظر :

SANDMO(A.):[1981], P.281

(١٢) انظر :

SLEMROD(J.):[1985], P.238

(١٣) انظر :

CLOTFELTER(C.):[1983], P.372

(١٤) انظر :

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.221

(١٥) انظر على سبيل المثال :

KESSELMAN(J.):[1989], P.174-178
ALM(J.)&al.:[1990], p.612
ALM(J.)&al.:[1993-b], P.28
BORDIGNON(M.):[1993], P.359
LEMIEUX(T.)&al.:[1994], P.250-252

(١٦) انظر :

LEMIEUX(T.)&al.:[1994], P.232

(١٧)

VIRMANI(A.):[1989], P.233-234

(١٨) انظر :

FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.):[1994], P.275

(١٩) انظر :

FRIEDLAND(N.)&al.:[1978], P.108-115

(٢٠) انظر على سبيل المثال :

PENCAVEL(J.):[1979], P.120
KOSKELA(E.):[1983], P.72-73

(٢١) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.110

(٢٢) انظر :

LEWIS(A.):[1979], P.249

(٢٣) انظر :

CROSS(R.)& SHAW(G.): [1982], P.41-45

(٢٤) انظر :

YANIV(G.):[1990], P.236-237

(٢٥) انظر :

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.):[1984], P.204

(٢٦) انظر المرجع السابق، ص ٢١٤-٢١٥

(٢٧) انظر :

BHAGWATI(J.)& HANSEN(B.):[1973], P.173-186

(٢٨) انظر :

KAPLOW(L.):[1990], P.233-235

(٢٩) انظر على سبيل المثال :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.324; P.330
PENCAVEL(J.):[1979], P.123
SANDMO(A.):[1981], P.279

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.221
GORDON(J.):[1990], P.247-249
FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.110
SCHULZE(G.):[1994], P.351-352

(٣٠) انظر :

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.):[1984], P.212-213

(٣١) انظر على سبيل المثال :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.330
SINGH(B.):[1973], P.260
KOSKELA(E.):[1983], P.74
SANDMO(A.):[1981], P.283-284

(٣٢) انظر على سبيل المثال :

CHRISTIANSEN(V.):[1980], P.389

(٣٣) انظر :

FRIEDLAND(N.)& al.:[1978], P.108-109

(٣٤) انظر :

LANDSBERGER(M.)& MEILIJSON(I.):[1982], P.335

(٣٥) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.445

(٣٦)

LEWIS(A.): [1979], P.248-249

(٣٧)

VIRMANI(A.):[1989], P.229

(٣٨)

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.):[1984], P.210-211

(٣٩)

POLINSKY(A.)& SHAVELL(S.):[1984], P.89-99

(٤٠)

USHER(D.):[1986], P.576

(٤١) انظر :

SINGH(B.):[1973], P.261

(٤٢) انظر :

YITZHAKI(S.):[1974], P.201-202

(٤٣) انظر :

KOSKELA(E.):[1983], P.130-132

(٤٤) انظر :

SINGH(B.):[1973], P.260

(٤٥) انظر على سبيل المثال :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.324;P.331
SRINIVASAN(T.):[1973], P.344
KOLM(J.-C.):[1973], P.266
SINGH(B.):[1973], P.261-262
SANDMO(A.):[1981], P.269-271

(٤٦) انظر :

REINGANUM(J.)& WILDE(L.);[1985], P.2
REINGANUM(J.)& WILDE(L.);[1986], P.740

(٤٧) انظر :

LM(J.),CRONSHAW(M.)&MCKEE(M.):[1993], P.38-41

(٤٨) انظر :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.332-337

(٤٩) انظر التفاصيل فى :

GREENBERG(G.):[1984], P.6-9

(٥٠)انظر :

SPICER(M.)& HERO(R.):[1985], P.263-267

(٥١) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.);[1978], P.446

(٥٢) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.110

وانظر أيضا لتأكيد نفس النتائج الدراسة التجريبية الآتية:

BECKER(W.)& al.:[1987], P.248-249

(٥٣) انظر :

REINGANUM(J.)& WILDE(L.):[1986], P.754-755

(٥٤) انظر :

USHER(D.):[1986], P.564-566

(٥٥) انظر :

SCHULZE(G.):[1994], P.337
COWELL(F.):[1985-b], P.173

(٥٦) انظر :

USHER(D.):[1986], P.564-565

(٥٧) انظر :

TANZI(V.)& SHOME(P.):[1993], P.812

(٥٨) انظر :

SCHULZE(G.):[1994], P.362, notice 14

(٥٩) انظر :

PITT(M.):[1981], P.449

(٦٠) انظر تفاصيل ذلك فى :

YANIV(G.):[1988], P.184-201

(٦١) انظر :

CLOTFELTER(C.):[1983], P.368

(٦٢) انظر :

MARTINEZ-VAZQUEZ(J.) & al.:[1992], P.152 and P.168-169

(٦٣) انظر على سبيل المثال :

HERSCHEL(F.):[1978], P.232-268
CRANE(S.)& NOURZAD(F):[1986], P.219-221
TANZI(V.)& SHOME(P.):[1993], appendix, P.821-826

(٦٤)

ALM(J.)& BECK(W.):[1990], P.435

(٦٥)

UCHITELLE(E.):[1989], P.53

(٦٦) انظر :

STELLA(P.):[1991], P.386-397

(٦٧) انظر :

MALIK(A.)& SCHWAB(R.):[1991], P.31-42

(٦٨) انظر تفاصيل ذلك فى :

ALM(J.)& BECK(W.):[1990], P.439-442
STELLA(P.):[1991], P.384

(٦٩) انظر :

KOLM(S.C.):[1973], P.267

(٧٠) انظر :

COWELL(F.)& GORDON(J.):[1988], P.306-320

(٧١) انظر :

BORDIGNON(M.):[1993], P.346 & s.

(٧٢) انظر :

SPICER(M.)& LUNDSTEDT(L.):[1976], P.295-305

وانظر أيضا :

FRIEDLAND(N.)& al.: [1978], P.449
SOG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.265-266
SPICER(M.)& HERO(R.):[1985], P.263

(٧٣) انظر :

ALM(J.)& al.:[1992], P.28-37

(٧٤) انظر :

BECKER(W.)& al.:[1987], P.248-249

(٧٥) انظر :

SPROULE(R.):[1980], P.311-315

(٧٦) انظر :

LEWIS(A.):[1979], P.246

(٧٧) انظر :

ALM(J.)& al.:[1993-b], P.25-26

(٧٨) انظر :

LEWIS(A.):[1979], P.253

(٧٩) انظر :

FALKINGER(J.):[1991], P.128-132

(٨٠) انظر فى هذا الخصوص :

FISHBURN(G.):[1981], P.325-332

(٨١)

CRANE(S.)&NOURZAD(F.):[1986], P.222

(٨٢) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.121-122

(٨٣) انظر التفاصيل فى المرجع السابق ص ١١٤-١١٥

(٨٤) انظر :

MARRELLI(M.):[1984], P.195

(٨٥) انظر فى هذا الصدد :

WANG(L.):[1990], P.481-482
MARELLI(M.):[1984], P.189-192
VIRMANI(A.):[1989], P.224;P.232

(٨٦) انظر :

GORDON(J.):[1990], P.243-252

(٨٧) انظر :

MARRELLI(M.)& MARTINA(R.):[1988], P.68

(٨٨) على سبيل المثال انظر عرضا لهذه الأفكار فى :

STEINMO(S.):[1994], P.14 -15

(٨٩) انظر :

VIRMANI(A.):[1989], P.223

(٩٠) انظر :

WANG(L.):[1990], P.486

(٩١) راجع بشأن هذه الدراسات :

CLOTFELTER(C.):[1983], P.364

(٩٢)

Taxpayer Compliance Mesurement Program

(٩٣) انظر :

KESSELMAN(J.) :[1989], table 1, P.139
FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.):[1994], P.258

(٩٤) انظر :

FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.):[1994], P.269-275

(٩٥) انظر مزيدا من التفاصيل فى :

SANDMO(A.):[1981], P.266-275
WATSON(H.):[1985], P.232-240
COWELL(F.):[1985-a], P.21-29
KESSELMAN(J.):[1989], P.143-152
PESTIEAU(R.)& POSSEN(U.):[1991], P.108-113
JUNG(Y.)& al. :[1994], P.393-399

(٩٦) انظر :

WATSON(F.):[1985], P.235

(٩٧) انظر :

PESTIEAU(P.)& POSSEN(U.):[1991], P.114-115

(٩٨) انظر :

COWELL(F.):[1985-b], P.183

(٩٩) انظر :

CREMER(H.)& al.:[1990], P.87
SANDMO(A.):[1981], P.266-267

(١٠٠) انظر :

SHEIKH(M.):[1974], P.363-364

(١٠١) انظر :

PITT(M.):[1981],P.450-453; P.458

(١٠٢) ولكن يلاحظ أن هذه النتيجة لاتؤيدها دراسة :

MARTIN(L.)& PANAGARIYA(A.):[1984]

التى ترى أن تأثير التهريب على الرفاة الاجتماعى غير واضح (ص ٢١٠-٢١٣).

كما أن هذه النتيجة تتعارض تماما مع ما تظهره دراسة :

BHAGWATI(J.)& HANSEN(B.):[1973]

من أن التهريب يؤدى بالضرورة الى خفض مستوى الرفاة الاجتماعى مقارنة مع حالة عدم التهريب (ص ١٧٣-١٧٧).

(١٠٣) انظر التفاصيل فى :

PEACOCK[A.]& SHAW[G.]:[1982], P.267-276

(١٠٤) انظر :

LEMIEUX(T.)& al.:[1994], P.174-178

(١٠٥) انظر :

KESSELMAN(J.):[1989], P.174-178

(١٠٦) انظر :

JUNG(Y.)& al.:[1994], P.400-401

(١٠٧) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.447

(١٠٨) انظر :

CRANE(S.)& NOURZAD(F.):[1986], P.218

(١٠٩) انظر :

SPICER(M.)& LUNDSTEDT(L.):[1976], P.303-305

(١١٠) مشار اليها فى :

COWELL(F.):[1985-b], P.178-179

(١١١) انظر :

FISHBURN(G.):[1981], P.325-330

(١١٢) انظر :

SRINIVASAN(T.):[1973], P.340-344

(١١٣) انظر :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972]

(١١٤) المرجع السابق ، ص ٣٢٩

(١١٥) انظر :

VOGEL(J.):[1974], P.499-513

(١١٦) انظر :

MORK(K.):[1975], P.70-76

(١١٧) انظر :

SLEMROD(J.):[1985], P.238

(١١٨) انظر :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.107

(١١٩) انظر :

ALM(J.)& al.:[1993], P.25

(١٢٠) انظر :

BECKER(W.)& al.:[1987], P.249

(١٢١) انظر التفاصيل فى :

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.):[1994], P.109-111

(١٢٢)

COWELL(F.):[1990], P.242-243

(١٢٣) انظر :

BALDRY(J.):[1986], P.333

(١٢٤) انظر :

ERRARD(B.)&FEINSTEIN(J.):[1994], P.17

(١٢٥) انظر :

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):[1978], P.451

(١٢٦) انظر على سبيل المثال :

ALM(J.)& al.:[1992], P.36

(١٢٧) انظر :

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.):[1972], P.326-327

(١٢٨) انظر :

TANZI(V.)& SHOME(P.):[1993], P.812

(١٢٩) انظر :

ERARD(B.)& FEINSTEIN(J.):[1994], P.17-18

المراجـــــع

ALLINGHAM(M.)& SANDMO(A.)[1972] :"Income tax evasion : a theoreticalanalysis",**Jo.of Public Economics**,vol.1,p.323-338.

ALM(J.)& BECK(W.)[1990]:"Tax amnesties and tax revenues", **Public Finance Quarterly**,vol.18,no4,p.433-453.

ALM(J.),BAHL(R.)& MURAY(M.)[1990]:"Tax structure and tax compliance",**Review of Economics and Statistics**,vol.72,no.4,p.603-613.

ALM(J.),McCLELLAN(H.)& SCHULZE(W.)[1992]:"Why do people pay taxes",**Jo.of Public Econmics**,vol.48,no.1,1992,p.21-38.

ALM(J.),CROSHAW(M.)& McKEE(M.)[1993-a]:"Tax compliance with endogenous audit selection rules"**Kyklos**,vol.46,no.1,p.1-27.

ALM(J.),BAHL(R.)& MURRAY(M.)[1993-b]:"Audit selection and income tax underreporting in the tax compliance game",**Jo. of Development Economics**,vol.42,no.1,p.1-33.

ARROW(K.)[1970]:**Essays in the theory of risk-bearing** , Amestrdam,North Holland,1970

BALDRY(J.)[1986]:"Tax evasion is not a gamble - a report on two experiments",**Economic Letters**,vol.22,no.4,p.333-335

BECKER(W.),BUCHNER(H.)& SLEEKING(S.)[1987]:"The impact of public transfer expenditures on tax evasion : an experimental approach",**Jo. of Public Economics**,vol.34,no.2,p.243-252.

BHAGWATI(J.)& HANSEN(B.)[1973]:"A theoretical analysis of smuggling",**Quarterly Jo. of Economics**,vol.87,no.1,p.172-187.

BORDIGNON(M.)[1993]:"A fairness approach to income tax evasion",**Jo. of Public Economics**,vol.52,no.3,p.345-362.

CHRISTIANSEN(V.)[1980]:"Two comments on tax evasion",**Jo. of Public Economics**,vol.13,p.389-393.

CLOTFELTER(C.)[1983]:"Tax evasion and tax rates : an analysis of individual returns", **Review of Economics and Statistics,**vol.65,no.3,p.363-373.

COWELL(F.)[1985-a]:"Tax evasion with labour income", **Jo. of Public Economics**,vol.26,no.1,p.19-34

COWELL(F.)[1985-b]:"The economic analysis of tax evasion",**Bulletin of Eco. Research**,vol.37,no.3,p.163-193.

COWELL(F.)[1990]:"Tax sheltering and the cost of evasion",**Oxford Eco. Papers**,vol.42,no.1,p.231-243.

COWELL(F.)& GORDON(P.)[1988]:"Unwillingness to pay - tax evasion and public good provision",**Jo. of Public Economics,**vol.36,no.3,p.305-321.

CRANE(S.)& NOURZAD(F.)[1986]:"Inflation and tax evasion : an empirical analysis",**Review of Eco. and Statistics**,vol.68,no.2,p.217-223.

CREMER(H.),MARCHAND(M.)& PESTIEAU(R.):[1990]:"Evading,auditing - compliance tradeoff",**Jo. of Public Economics**,vol.43,no.1,p.67-92.

CROSS(R.)& SHAW(G.)[1982]:"On the economics of tax aversion", **Public Finance**,vol.37,no.1,p.36-47.

ERARD(B.)& FEINSTEIN(J.)[1994]:"Honesty and evasion in the tax compliance game", **RAND Jo. of Economics**,vol.25,no.1,p.3-19.

FALKINGER(J.)[1991]:"On optimal public good provision with tax evasion",**Jo. of Public Economics**,vol.45,no.1,p.127-133.

FELDSTEIN(M.),SLEMROD(J.)& YITZHAKI(S.)[1980]:"The effects of taxation on the selling of corporate stock and realisation of capital gains", **Quarterly Jo. Economics,**vol.94,p.777-791.

FISHLOW(A.)& FRIEDMAN(J.)[1994]:"Tax evasion , inflation and stabilization",**Jo.of Development Economics**,vol.43,no.1,p.105-123.

FISHBURN(G.)[1981]:"Tax evasion and inflation",**Australian Eco. Papers**,vol.20,p.325-332.

FRIEDLAND(N.),MAITAL(S.)& RUTENBERG(A.)[1978]:"A simulation study of income tax evasion", **Jo. of Public Economics**,vol.10,no.1,p.107-116.

FULLERTON(D.)[1992]:"On the possibility of an inverse relationship between tax rates and government revenues", **Jo. Of PublicEconomics**,vol.49,no.1,p.3-22.

FULLERTON(D.)& KARAYANNIS(M.)[1994]:"Tax evasion and the allocation of capital", **Jo. of Public Economics**,vol.55,no.2,p.257-278.

GORDON(J.)[1990]:"Evading taxes by selling for cash", **Oxford Eco. Papers**,vol. 42,no.1,p.244-255.

GREENBERG(J.)[1984]:"Avoiding tax avoidance : a repeated game theoretic approach", **Jo. of Eco. Theory** , vol.32,no.1,p.1-13.

GRIESON(R.)& al.[1977]:"The effect of business taxation on the location of industry", **Jo. of Urban Economy**,vol.4,p.170-185

HANSSON(I.)& STUART(C.)[1987]:"The welfare costs of deficit finance", **Economic Inquiry**,vol.25,p.479-496.

HERSCHEL(F.)[1978]: "tax evasion and its measurement in developing countries", **Public Finance,**vol.33,1978,p.232-268.

JUNG(Y.),SNOW(A.)& TRANDEL(G.)[1994]:”Tax evasion and the size of the underground economy” **Jo. of Public Economics**,vol.54,no.3,p.391-402.

KAPLOW(L.)[1990]:”Optimal taxation with costly enforcement and evasion”,**Jo. of Public Economics**,vol.43,no.2,p.221-236.

KESSELMAN(J.)[1989]:”Income tax evasion : an intersectoral analysis”, **Jo. of Public Economics**,vol.38,no.2,p.137-182.

KOLM(S.-C.)[1973]:”A note on optimum tax evasion ”,**Jo. of Public Economics**,vol.2,p.265-270.

KOSKELA(E.)[1983-a]:”On the shape of tax schedule, the probability of detection, and the penalty schemes as deterrents to tax evasion”, **Public Finance**,vol.38,no.1,p.70-80.

KOSKELA(E.)[1983-b]:”A note on progression, penalty schemes and tax evasion “,**Jo. of Public Economics**,vol.22,no.1,p.127-133.

LANDSBERGER(M.)& MEILIJSON(I.)[1982]:”Incentive generating state dependent penalty system - the case of income tax evasion”,**Jo. of Public Economics**,vol.19,no.3,p.333-352.

LEMIEUX(T.),FORTIN(B.)& FRECHETTE(R.)[1994]:”The effect of taxes on labor supply in the underground economy”,**American Economic Rivew**,vol.84,no.1,p.237-254.

LEWIS(A.)[1979]:”An empirical assessment of tax mentality”,**Public Finance**,vol.34,no.2,p.245-257.

MALIK(A.)& SCHWAB(R.)[1991]:”The economics of tax amnesties”,**Jo. of Public Economics**,vol.46,n0.1,p.29-49.

MARRELI(M.)[1984]:”On indirect tax evasion”,**Jo. of Public Economics**,vol.25,nos.1&2,p.181-196.

MARRELLI(M.)& MARTINA(R.)[1988]:”Tax evasion and strategies behavior of the firms”,**Jo. of Public Economics**,vol.37,no.1,p.55-69.

MARTIN(L.)& PANAGAGIYA(A.)[1984]:” Smuggling,trade and price disparity: a crime - theoretic approach”, **Jo. of International Economics**,vol.17,nos.3&4,p.201-217.

MARTINEZ-VAZQUEZ(J.),HARWOOD(G.)& LARKINS(E.)[1992] :”Withholding position and income tax compliance : some experimental evidence”,**Public Finance Quarterly**,vol.20,no.2,p.152-174.

MORK(K.)[1975]:”Income tax evasion : some empirical evidence”,**Public Finance**,vol.30,p.70-76.

MOSSON(J.)[1968]:” Taxation and the risk-taking : an expected utility approach”,**Economica**,vol.35,p.74-82.

PEACOCK[A.]& SHAW[G.]:"Tax evasion and tax revenue loss", **Public Finance** , vol.37,no.2,1982,p.269-278.

PENCAVEL(J.)[1979]:"A note in income tax evasion, labor supply and non linear tax schedules", **Jo. of Public Economics**,vol.12,no.1,p.115-124.

PESTIEAU(P.)& POSSEN(U.)[1991]:"Tax evasion and occupational choice",**Jo. of Public Economics**,vol.45,no.1,p.107-125.

PITT(M.)[1981]:"Smuggling and price disparity",**Jo of International Economics**,vol.11,no.4,p.447-458..

POLINSKY(A.)& SHAVELL(G.)[1984]:"The optimum use of fines and imprisonment", **Jo. of Public Economics**,vol.24,no.1,p.89-99.

REINGAHUM(J.)& WILDE(L.)[1985]:"Income tax compliance in a principal - agent framework",**Jo. of Public Economics**,vol.26,no.1,p.1-18.

REINGAHUM(J.)& WILDE(L.)[1986]:"Equilibrium verification and reporting policies in a model of tax compliance",**International Economic Review**,vol.27,no.3,p.739-760.

SANDMO(A.)[1981]:"Income tax evasion , labour supply and the equity - efficiency tradeoff",**Jo. of Public Economics**,vol.16,no.3,p.265-288.

SCHULZE(G.)[1994]:"Misinvoicing imports : the interdependence of tax and tariff evasion",**Public Finance Quarterly**,vol.22,no.3,p.335-365.

SHEIKH(M.)[1974]:"Smuggling , production and welfare",**Jo. of International Economics**,vol.4,no.4,p.355-364.

SINGH(B.)[1973]:"Making honesty the best policy",**Jo. of public Economics**,vol.2,no.3,p.257-263.

SLEMROD(J.)[1985]:"An empirical test for tax evasion", **Review of Economics and Statistics**,vol.67,no.2,p.232-238.

SONG(Y.)& YARBROUGH(T.):"Tax ethics and taxpayer attitudes : a survey",**Public Administration Review**,vol.38,no.5,p.442-452.

SPICER(M.)& HERO(R.)[1985]:"Tax evasion and heuristics : a research note", **Jo. of Public Economics**,vol.26,no.2,p.263-267.

SPICER(M.)& LUNDSTEDT(L.):"Understanding tax evasion",**Public Finance**,vol.31,p.295-305.

SPROULE(R.),KOMUS(D.)& TSANG(E.)[1980]:"Optimal tax evasion : risk-neutral behavior under a negative income tax",**Public Finance**, vol.35,no.2,p.309-316.

SRINIVASAN(T.)[1973]:"Tax evasion : a model",**Jo. of Public Economics**,vol.2,1973,p.339-346.

STINMO(S.)[1994]:"The end of the distribution? international pressure and domestic tax policy choices",**Challenge**,vol.37,no.6,p.9-17.
STELLA(P.)[1991]:"An economic analysis of tax amnesties",**Jo. of Public Economics**,vol.16,no.3,p.383-400.
STIGLITZ(J.)[1969]:"The effects of income,wealth and capital gains on risk-taking",**Quarterly Jo. of Economics**,vol.83,p.263-283.
STUART(C.)[1981]:"Swedish tax rates,labour supply,and tax revenues",**Jo. of Political Economy**,vol.89,p.1020-1038.
TANZI(V.)& SHOME(P.)[1993]:"A primer on tax evasion",**IMF Staff Papers**,vol.40.no.4,p.807-828.
UCHITELLE(E.)[1989]:"The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries" **Quarterly Review** (Federal Reserve Bank of New York),vol.14,p.48-53.
USHER(D.)[1986]:"Tax evasion and the marginal cost of public funds",**Economic Inquary**,vol.24,1986,p.563-586.
VIRMANI(A.)[1989]:"Indirect tax evasion and production efficiency" **Jo. of Public Economics**, ,vol.39,no.2,p.223-237.
VOGEL(J.)[1974]:"Taxation and public opinion in Sweden : an interpretation of recent survey data",**National Tax Jo.,**vol.27,p.499-513.
WANG(L.)[1990]:"Tax evasion and monopoly output decisions with endogenousprobability of decision", **PublicFinanceQuarterly**,vol.18,no.4,p.480-487.
WATSON(H.)[1985]:"Tax evasion and labor markets",**Jo. of Public Economics**,vol.27,no.2,p.231-246.
YANIV(G.)[1988]:"Withholding and non-withhold tax evasion",**Jo of Public Economics**,vol.35,p.183-204.
YANIV(G.)[1990]:"Tax evasion under differential taxation : the economics of income source misreporting",**Jo. of Public Economics**,vol.43,no.3,p.327- 337.
YITZHAKI(S.)[1974]:"Income tax evasion: a note",**Jo. of Public Economics**,vol.3,p.201-202.